

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA**  
**CAMPUS DE CACOAL**  
**Departamento do Curso de Direito**

**A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO**  
**PÚBLICA MUNICIPAL**

**Aginaldo José dos Anjos**

**Cacoal/RO**  
**2008**

**AGNALDO JOSÉ DOS ANJOS**

**A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *campus* de  
Cacoal como requisito final para Conclusão do Curso de  
graduação com bacharelado em Direito, sob a orientação  
do professor Ms. Gilson Tetsuo Miyakava.

Cacoal/RO  
2008

## **PARECER DE ADMISSIBILIDADE DO PROFESSOR ORIENTADOR**

O acadêmico **AGNALDO JOSÉ DOS ANJOS** desenvolveu o trabalho **A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**, obedecendo aos critérios do Projeto de Monografia apresentado ao Departamento de Direito na Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR, *campus* de Cacoal/RO.

O acompanhamento foi efetivo, tendo o desenvolvimento do trabalho observado os prazos fixados pelo Departamento de Direito.

Assim sendo, o acadêmico está apto para a apresentação expositiva da Monografia, junto a Banca Examinadora.

Cacoal/RO, 12 Março de 2008.

---

**Professor Ms. Gilson Tetsuo Miyakava**

Orientador

**AGNALDO JOSÉ DOS ANJOS**

**A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL**

**AVALIADORES**

Prof.º Ms. Gilson Tetsuo Miyakava – UNIR	-	Nota
------------------------------------------	---	------

Prof. Avaliador 1 - UNIR	-	Nota
--------------------------	---	------

Prof. Avaliador 2 - UNIR	-	Nota
--------------------------	---	------

Média
-------

**Cacoal-RO  
2008**

Dedico a Deus, pois sem Tuas bênçãos não seria possível a realização deste sonho.

Aos meus queridos pais, Carmerindo José dos Anjos (em memória) e Maria Rezende, a quem devo a vida e toda formação humana e moral, sendo eles a base de tudo. Seus exemplos de caráter, dignidade, honestidade e humildade, que na sua simplicidade e apesar de não terem freqüentado os bancos escolares, souberam como ninguém educar seus sete filhos fazendo com que estes adotassem e seguissem seus exemplos por toda a vida, por isso os considero doutores e dignos da missão que receberam, exemplo de pais a ser seguido.

A Amanda, minha querida filhinha que sempre me dá força e inspiração, e pensando nela encontro ânimo e motivação para superar as barreiras e tropeços que se apresentam no meu dia-a-dia.

Agradeço a Neide, minha esposa, pela compreensão, companheirismo e apoio ao longo desta jornada não permitindo que eu desistisse.

Aos meus irmãos, Civaldo (em memória), José, Ana, João, Lorivaldo e Valdirene, quando perto, me deram todo apoio e incentivo contribuindo para minha formação, e agora distantes torcem pela minha vitória.

À Professora Sueli Vasconcelos, minha professora de primário, grande incentivadora e responsável pela minha seqüência nos estudos, contribuindo para que eu chegasse até aqui.

Aos amigos Gilberto, Sandra e Mara (da minha segunda turma no *Campus*, pelo apoio e incentivo), e aos atuais amigos (minha terceira turma), José Isidório, Gilmar, Fábio Aly, Ilderlan, Jun e Wilma, pela acolhida nesta simpática panelinha, batizada agora por mim como grupo dos humildes...

Ao professor Ms. Gilson pela dedicação e tempo dispensado na orientação deste trabalho, e a todos os professores e técnicos da Unir que ao longo destes anos contribuíram de forma direta ou indireta na minha formação.

Humildade, honestidade e solidariedade, quem possui estas qualidades (dons), considere-se o mais rico dos seres humanos, pois é impossível atribuir-lhes um valor financeiro.

*Agnaldo J. Anjos*

## RESUMO

ANJOS, Agnaldo José. A Efetividade do Controle Interno na administração Pública Municipal 81 folhas, Trabalho de Conclusão de Curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus de Cacoal*, 2008

Uma realidade econômica e social se apresenta e impõe mudanças na forma de manuseio e gerência da Administração Pública. De um modo geral a sociedade brasileira também exige uma nova ética, um novo modelo e forma de administrar, com mais responsabilidade, transparência e visando à concretização dos direitos e garantias fundamentais, dos quais advém o valor maior que deve reger as relações humanas (a dignidade da pessoa humana). Entretanto, não são necessárias novas leis ou novos instrumentos; faz-se imprescindível apenas que os instrumentos existentes sejam exercidos adequadamente, tornando-se eficazes, o que, ao permitir o cumprimento do dever de boa gestão, resultará na concretização da ética e da justiça social. Neste contexto em que se insere o Estado Brasileiro são indispensáveis o conhecimento e o entendimento sobre as ferramentas que possam auxiliar na concretização de um novo modelo. Passando pela evolução dos modelos de gestão pública e pela reforma administrativa brasileira, o trabalho tem como escopo tratar a Efetividade do Controle Interno na Administração Pública Municipal, importante instrumento que serve de base para toda atividade de controle da administração pública que deriva do dever-poder o qual a administração detém sobre seus próprios atos e agentes. Constitui o sistema de controle interno, responsável pela manutenção do fluxo atualizado e geral de informações. Os procedimentos de controle interno que objetivam prevenir e corrigir desvios possibilitam a chamada gestão fiscal responsável, bem como criam as condições indispensáveis para o desempenho das relevantes atribuições do Tribunal de Contas – Controle Externo.

**Palavras-Chave:** Controle Interno. Efetividade. Eficácia. Eficiência.



## ABSTRACT

ANJOS, Agnaldo José. A Efetividade do Controle Interno na administração Pública Municipal 81 folhas, Trabalho de Conclusão de Curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus de Cacoal*, 2008

An economic and social reality presents itself and grants changes in the form and dealing, and management of the Public Administration. Generally, the Brazilian Society also requires a new ethics, a new pattern and form to manage, with more responsibility, clearance and intending to accomplish the rights and fundamental guarantees, from which come the greatest value that must rule the humane relations (the dignity of the humane being).

However, new laws or new instruments are not necessary, it is indispensable that the instruments that already exists are used properly, being useful, what will result in the accomplishment of the ethic and the social justice. In this context that the Brazilian State is inserted, the knowledge and the understanding about the utensils that may help in the achievement of a new pattern. Passing through the evolution of the public management patterns and through the Brazilian administrative reform, the present thesis has the objective to explain the effectiveness of the Internal Control in the Municipal Public Administration as an important instrument that serves of base to all activity of control in the public administration that derives from the duty-prerogative, which the Administration owns over its acts and agents.

It constitutes the system of the internal control, responsible for the maintenance of the updated, general information amount. The procedures of the internal control that objectives to prevent and correct deviations, gives the chance the so-called responsible fiscal management, as well as gives conditions for the development of the relevant attributions of the Trade Tribunal – External Control.

**Keywords:** Internal Control. Effectiveness. Efficacy. Efficiency.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2 HISTÓRIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>13</b>
2.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	15
2.2 CONCEITOS BÁSICOS DE CONTROLE INTERNO .....	22
2.3 FINALIDADE DO CONTROLE INTERNO.....	25
2.4 PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO.....	30
<b>3 TIPOS DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>38</b>
3.1 PRÉVIO OU PREVENTIVO.....	40
3.2 CONCOMITANTE OU SUCESSIVO.....	40
3.3 SUBSEQÜENTE OU CORRETIVO.....	41
<b>4 AGENTE CONTROLADOR E O SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....</b>	<b>42</b>
4.1 RESPONSABILIDADE DO AGENTE CONTROLADOR.....	44
4.2 A INDEPENDÊNCIA DO AGENTE CONTROLADOR.....	45
4.3 QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL.....	51
<b>5 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>56</b>
5.1 A IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....	57
5.2 ASPECTOS LEGAIS .....	58
5.3 O CONTROLE INTERNO E A LEI 4.320/64.....	59
5.4 CONTROLE INTERNO E A CF E LRF 101/2000.....	61
5.5 CONTROLE INTERNO E A LEI ESTADUAL/RO 154/96 E INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 007/TCER.....	65
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>68</b>
<b>7 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>71</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 – conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – fixa normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

E como reflexo da política econômica adotada, os problemas sociais brasileiros vêm-se agravando, o que evidencia a necessidade de controles mais efetivos sobre a atividade administrativa, já que os mecanismos de controle devem contribuir para a eficiência e eficácia da Administração Pública, trazidas na capacidade de gerar mais benefícios, ampliando e melhorando os serviços públicos ofertados.

Este estudo tem como principal característica observar a forma de composição, organização e demais atribuições do Sistema de Controle Interno, seu grau de importância na busca de soluções para os problemas de procedimento no sentido de localizar qual a real função do Sistema de Controle Interno, haja vista não ser o mesmo plenamente conhecido, difundido e entendido dentro das esferas do Poder Público, sobretudo na Administração Pública Municipal.

Na delimitação do problema de pesquisa, em consonância com a legislação vigente, analisa-se a efetividade, eficácia e eficiência do Sistema de Controle Interno em cumprimento ao que determina a Carta Magna, bem como as leis complementares pertinentes ao assunto que oportunamente serão destacadas.

Aborda-se, ainda, a história e evolução do sistema de controle interno, apresentando os conceitos básicos, a finalidade, princípios e tipos de controle interno aplicados na administração

pública, onde se faz também uma breve análise sobre a responsabilidade do agente controlador, sua independência e qualificação profissional para o exercício dos atos inerentes à sua função, com ênfase na efetividade, eficiência e eficácia, bem como os benefícios trazidos à administração pública.

Por fim destaca-se a importância e necessidade da implantação do sistema de controle interno na administração Pública, seus aspectos legais e correlação com a legislação vigente que trata especificamente acerca do assunto, tema da pesquisa.

Como o trabalho se destina ao estudo de uma função regulamentada muito recentemente no Município de referência, primeiramente utiliza-se do método observacional, superada esta fase introdutória, passa a operar-se pelo método indutivo respaldado em pesquisa bibliográfica e legislação pertinente à matéria em que se procura elucidar o que é e o que representa o Sistema de Controle Interno dentro da Administração Pública Municipal.

## 2. HISTÓRIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A palavra *controle* deriva da expressão *contrôle* e provém da França, significa o poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar etc. Segundo os historiadores, um registro de nomes, por exemplo, era chamado de *role*, e o *contre-rolê* era outro registro, o qual, ao ser confrontado com o original, propiciava uma ação de controle.<sup>1</sup>

Lopes Sá,<sup>2</sup> um dos mais dedicados pesquisadores da história da contabilidade, ao tratar desse tema assim se expressa:

A necessidade de guardar memória dos fatos ocorridos com a riqueza patrimonial gerou critérios de escritas em formas progredidas mesmo nas civilizações mais antigas, como a da Suméria; há cerca de 6.000 anos, encontram-se já registros em peças de argila que indicam tais evoluções. Pequenas tábuas de barro cru serviam para gravar, de forma simples, fatos patrimoniais diversos

Com a constatação de que havia registros formais houve a especialização e as curiosidades normais da época e com elas a estimulação para que se iniciassem as fiscalizações sobre a conduta e o desempenho das pessoas:

Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a ‘profissionais especialistas’. Provas, também, de ‘revisões’ ou ‘conferências’ dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente ‘auditoria’ já ocorria 2.600 anos A C feita por revisores e ‘inspetores de contas’ na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o *prof. Federico Melis*, das universidades de Florença e Pisa)<sup>3</sup>

Cruz e Glock afirmam ser assustador o distanciamento entre a época descrita no dicionário e a visão do Museu de Bruxelas. No entanto, para os leitores que já tiveram a oportunidade de contato direto com as heranças da arquitetura dos maias ou dos incas percebe-se, num simples ato de

---

<sup>1</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. **Manual prático de controle interno da administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 17.

<sup>2</sup> SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 13.

<sup>3</sup> SÁ, Antonio Lopes de. *op. cit.*, p. 13-14.

reflexão comparativa, que os povos de outros continentes, inclusive aqueles da América (inclui, ao contrário do que se costuma induzir, a América do Sul, a América Central e a América do Norte), possuíam elevado nível cultural.<sup>4</sup>

Cruz e Glock afirmam que estiveram em 1995 na Guatemala, um país da América Central e puderam comprovar a riqueza da cultura autêntica dos descendentes do povo maia. Nesse país existe, a aproximadamente 550 km da capital, uma colina denominada Tikal, que ocupou a península de Yucatán. No livro *Tikal: guia de las antiguas ruínas mayas*, editado pelo Museu da Universidade da Pensilvânia, em parceria com a Associação Tikal da Guatemala *apud* Cruz e Glock tem-se:

Tomando como ejemplo la Estela 3 de Tikal, podemos ver que a Cuenta Larga fecha 9.2.13.0.0 se presenta bajo forma de 9 Baktunes, 2 Katunes, 13 Tunes (...) Otros povos pueblos mesoamericanos tenían la capacidad de situar un acontecimiento dentro de un período de 52 años.<sup>5</sup>

Cruz e Glock afirmam que, pelas pesquisas que viram, as mais ousadas e com apelo planetário, despidas do equívoco de supremacia deste ou daquele continente sobre os demais, poderão trazer, ainda em nossos dias, novas constatações do surgimento e da prática do controle interno no planeta Terra, ao longo dos cinco continentes.<sup>6</sup>

Apesar do esforço e da abertura da discussão sobre a história, ela não define, nem satisfaz, em absoluto, nossa curiosidade acerca da origem dos controles internos nos Municípios brasileiros. Porém, sem a indicação de caminhos da pesquisa, do uso da razão ou de qualquer outra forma de organização da investigação na história contábil, estaríamos omitindo-nos a contribuir para a superação da curiosidade aqui manifestada.<sup>7</sup>

Ressalta-se que há, no entanto, um aspecto que não pode deixar de ser considerado: enquanto os controles sempre foram executados com extremo rigor nas empresas, com o objetivo mínimo de assegurar o retorno do investimento, na área pública, em especial nos Municípios, fica a nítida impressão de que tais procedimentos nem foram tão enfatizados, já que, na visão de algumas

---

<sup>4</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 18.

<sup>5</sup> Idem. p. 18.

<sup>6</sup> ibidem. p. 18.

<sup>7</sup> CRUZ, Flávio da. e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 19.

pessoas, os recursos administrados, aparentemente, não tinham dono, sendo, inclusive, identificados de forma pejorativa como dinheiro da viúva.<sup>8</sup>

Neste contexto, traz-se à baila a Constituição Federal de 1988, que introduziu novo enfoque ao controle, alertando, inclusive, para a observância dos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos, coadunando com o crescimento do controle social, com destaque ao papel da imprensa bem intencionada, a limitação de recursos, implantação de planos econômicos mais rígidos, implementação e maior rigorismo na legislação, passando a responsabilidade que recaía sobre outras esferas e órgãos de governo e agora recaem sobre a própria administração, seja qual âmbito for: Executivo, Legislativo e Judiciário, em todas as esferas de governo.

## 2.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Desde a antiguidade o Estado constituído já manifestava uma certa preocupação em manter um controle sobre suas receitas para uma correta aplicação por parte dos gestores responsáveis pela administração, uma vez que tais receitas não eram imunes à má administração e à malversação por parte destes gestores.

Neste sentido, com o objetivo de resguardar essas receitas, as quais já se entendia serem de interesse do povo, cria-se, então, a forma de controle e, claro, com as funções e características de acordo com as necessidades, organização e cultura de cada povo.

Helio Saul Mileski reporta-se a Lopes<sup>9</sup> que, em relação ao controle, diz o seguinte:

O instituto fiscalizador das finanças públicas tem apresentado, no transcurso dos tempos, várias formas de organização e funcionamento, segundo a ordenação política dominante e o progresso científico verificado na matéria. Ele evoluciona firmemente desde as épocas mais afastadas da história até nossos dias, revelando decisiva tendência unificadora das normas estabelecidas para a sindicância efetiva dos atos dos agentes do Poder Executivo incumbido de gerir a riqueza pública.

---

<sup>8</sup> Idem., p. 19.

<sup>9</sup> MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 174-5.

Na antiguidade oriental, em face da organização política monárquica absoluta dos Estados, com poderosa influência das castas sacerdotais, os problemas políticos e administrativos tinham soluções orientais, basicamente, pelas tradições e dogmas, por isso a sua atividade financeira era rudimentar e a fiscalização das arrecadações tributárias era feita por emissários especiais dos monarcas.<sup>10</sup>

A Índia e a China diferenciaram-se dos demais Estados orientais. A antiguidade indiana – século XIII a.C. – por meio do código de Manu, tinha regulamentado a percepção de tributos anuais em todos os domínios, por comissários da confiança do rei, com designação de inspetores encarregados de examinar a conduta dos funcionários arrecadadores. Na antiga China, consoante o pensamento político decorrente de Confúcio e Mêncio, a administração financeira e as demais atividades do Estado deveriam ser realizadas sempre em benefício do povo, por isso as rendas públicas não podiam ser consideradas bens privados dos reis, como também estavam submetidas a uma rigorosa fiscalização para não sofrerem depauperações.<sup>11</sup>

Na antiguidade clássica, na Grécia antiga, Atenas determinava a obrigatoriedade de os magistrados prestarem contas de seus atos, ao final de seus mandatos, as quais eram examinadas por outros magistrados, que, em caso de alcance, tomavam providências enérgicas para o ressarcimento do dano e punição do culpado. Na época da Realeza – 754 a.C. a 509 a.C. – Roma não possuía propriamente uma fiscalização sobre os ingressos e os gastos estatais. O controle sobre a condução do dinheiro público dava-se em proveito dos interesses do rei, que estava sujeito à prestação de contas dos atos do seu governo. Somente após a instauração da República – 509 a.C. – é que começou a modificar-se a estrutura administrativa de Roma, inclusive quanto à administração financeira, com o Senado passando a exercer funções fiscalizadoras sobre os magistrados que geriam dinheiros públicos.<sup>12</sup>

Na Idade Média, com a queda do Império Romano, implantou-se o regime feudal, cuja riqueza provinha da terra, por isso as terras precisavam ser fiscalizadas em favor de seus titulares, os senhores feudais. Para tal fim, eram utilizados cadastros das terras – na Inglaterra, o *Domesday Book*, mandado levantar, em 1086, por Guilherme, o Conquistador, e; na Dinamarca, o *Livro da Terra*, ordenado em 1231, por Valdemar II –, cujos dados serviam para organizar a administração financeira dos governos. As receitas e as despesas desses orçamentos rudimentares eram

---

<sup>10</sup> Idem, p. 175.

<sup>11</sup> GETTEL, Raymund G. **História das idéias políticas**. Alba, 1941, p. 33-40.

<sup>12</sup> MILESKI, Helio Saul. *op. cit.*, p. 175 -6



fiscalizadas, inicialmente, por comissões saídas das Cortes judiciais. Posteriormente, os duques da Normandia, com a criação do *Echiquier* de contas, por volta do século XII, possivelmente geraram o embrião das atuais Cortes de Contas, influenciando, inclusive, segundo os tratadistas, a instituição da *Corte do Exchequer*, na Inglaterra, em 1297.<sup>13</sup>

Observa-se que na Idade Moderna e Contemporânea, mediante um enriquecimento material e cultural, os Estados passaram a ter um desenvolvimento crescente, alcançando uma intensa atividade financeira. Aumenta-se a carga tributária com a criação de novos tributos. Mediante adoção de processos técnicos racionais, a organização financeira se aprimora, criando um contexto em que a fiscalização das contas públicas torna-se imprescindível para um regular funcionamento da atividade financeira, com vista à realização das funções do Estado.<sup>14</sup>

Neste sentido, modernamente, firmou-se a importância da existência de um sistema de fiscalização sobre os atos governamentais realizados na atividade financeira do Estado, como forma de preservar a probidade no manuseio dos dinheiros públicos, com o sentido de que a sua aplicação seja sempre efetuada em proveito do povo, especialmente nos Estados de estrutura democrática.

Ressalta-se que ao tratar do tema, Citadini<sup>15</sup> sintetiza a importância do controle nos sistemas democráticos, ao mencionar:

No Estado Democrático, entendendo-se como tal a organização do país com poderes limitados, com dirigentes eleitos periodicamente, em eleições livres, por sufrágio universal e voto direto e secreto e garantindo as liberdades fundamentais da pessoa humana, torna-se imprescindível que os atos de índole financeira da Administração e dotado de autonomia e de garantias, para o desempenho das funções.

Facilmente podemos constatar, nos dias atuais, que não existe país democrático sem um órgão de controle com a missão de fiscalizar a boa gestão do dinheiro público.

O estabelecimento de um controle sobre as contas públicas, de acordo com o grau de desenvolvimento técnico e cultural dos Estados, pode ser feito de vários modos, consoante o estágio de solidez de suas instituições democráticas. Por isso, a forma de exercer-se o controle sobre a gestão dos bens e dinheiros públicos varia conforme o sistema político e governamental, tendo em conta as peculiaridades sociais e culturais de cada povo.<sup>16</sup>

<sup>13</sup> FERREIRA, Luis Pinto. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 299.

<sup>14</sup> MILESKE, Helio Saul. *op. cit.*, p. 176.

<sup>15</sup> CITADINI, Antônio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995, p. 12.

<sup>16</sup> MILESKE, Helio Saul. *op. cit.*, p. 177.

Justamente por esse aspecto, a doutrina não é pacífica na classificação das formas de controle. Alguns classificam os tipos de controle como órgãos fiscalizadores em legislativos, judiciários e administrativos. Outros conforme a anterioridade ou posterioridade do controle das contas. Há ainda a classificação preferida por Alberto Deodato *apud* Mileski: “(a) dos países onde é designado um funcionário, com autoridade bastante e não sujeito ao executivo; b) os que possuem os Tribunais ou Côrtes de Contas”.<sup>17</sup>

Esta é a classificação que, em nosso entendimento, melhor retrata os organismos de controle no Estado moderno. Assim, partindo da sua estrutura, o controle das receitas e despesas públicas pode ser realizado de forma unipessoal (controladorias), ou de maneira colegiada (Tribunais de Contas). Os dois sistemas são de origem européia e terminaram por influenciar a instituição do controle em suas antigas colônias, com o Tribunal de Contas predominando geralmente nos países latinos, de influência francesa e portuguesa (França, Itália, Espanha, Bélgica, Áustria, Grécia, Portugal, Brasil etc.); enquanto as controladorias têm predominância, basicamente, onde a tradição é inglesa (Inglaterra, Irlanda, Áustria, Nova Zelândia, Estados Unidos, Israel, México, Venezuela, Chile etc.).<sup>18</sup>

Constata-se que o sistema de controle interno surgiu a partir da evolução de todo o sistema de controle já implantado desde a antiguidade, como geralmente os sistemas de governo, em sua maioria, eram a monarquia, todas as formas de controle só interessavam ao monarca rei, que contava com inspetores encarregados da fiscalização e preservação de seu patrimônio.

Ao passar dos tempos, com a modernização e a queda deste sistema de governo surge então a preocupação e necessidade de se exercer um controle mais eficaz, por tratar-se agora de um governo voltado para o povo, inclusive, na sua maioria, obedecendo à vontade do povo em sua escolha, e se este está a serviço do povo deve haver, também, um controle mais específico direcionado aos atos de gerência dos bens e valores públicos, primando por uma administração eficaz e eficiente com observância ao princípio da legalidade.

Observa-se que o controle interno já vinha sendo exercido ao longo do tempo da Administração Pública brasileira, abrangendo, de certo modo, o próprio controle da execução orçamentária, a instituição de forma específica para o gerenciamento da atividade financeira e

---

<sup>17</sup> Idem, p. 177.

<sup>18</sup> CITADINI, Antonio Roque. *op. cit.*, p. 13.

orçamentária somente veio a ocorrer em 1964, com a edição da Lei Federal 4.320, de 17.03.1964, por meio dos seus arts. 76 a 80, em que o exercício do controle interno da execução orçamentária foi destinado ao Poder Executivo, com a finalidade de verificar:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da Administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.<sup>19</sup>

Mileski lembra, ainda, que apesar do extraordinário avanço técnico-regulamentar produzido pela Lei 4.320/64, com o estabelecimento de normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos públicos, foi somente na Constituição de 1967 que o controle de execução orçamentária no setor público, mercê da ampliação administrativa desse tipo de controle, cuja ação passou a atingir todo o universo da atividade administrativa e financeira do Estado, mediante o desenvolvimento de amplas auditorias financeiras e orçamentárias, passou a merecer um tratamento específico, adquirindo *status* constitucional.<sup>20</sup>

O festejado autor ressalta que no Capítulo destinado ao Poder Legislativo (Capítulo VI – Do Poder Legislativo), foi introduzida uma seção nova (Seção VII – Da Fiscalização Financeira e Orçamentária), dedicada, exclusivamente, à Fiscalização Financeira e Orçamentária, que, para o controle abrangente então buscado, estruturou o sistema de controle da execução orçamentária na dualidade de controle – interno e externo – com o Poder Executivo tendo de manter sistema de controle interno, com a finalidade de criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos ( art. 71, CF 1967).<sup>21</sup>

Tácito *apud* Mileski entende que essa nova técnica de controle sobre a execução orçamentária, afastando-se da fiscalização formal, passa a dar ênfase aos procedimentos de auditoria, no sentido de efetuar não só o controle de legalidade dos atos do administrador, mas

<sup>19</sup> MILESKI, Helio Saul. *op. cit.*, p. 157.

<sup>20</sup> Idem., p. 158.

<sup>21</sup> ibidem, p. 158.

também o acompanhamento dos programas de trabalho e do orçamento, a fim de serem avaliados os resultados da ação administrativa, revelando-se como um verdadeiro controle de eficiência e de produtividade.<sup>22</sup>

Pontes de Miranda, em seus Comentários à Constituição de 1967, diz: “[...] é função típica do Poder Executivo o controle interno. Isso não quer dizer que o Poder Legislativo e o Poder Judiciário não o tenham quanto àqueles órgãos administrativos que lhe correspondem”.<sup>23</sup>

Mileski assevera que tratando-se de um sistema de controle significa dizer que o controle será exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, parcialmente, o controle efetuado pelos órgãos próprios de cada sistema e, por sinal, tudo conforme o determinado pelo art. 13 do Dec.-lei 200/67, que procedeu à Reforma Administrativa no âmbito federal no ano de 1967. A própria Reforma Administrativa, dentro desse contexto normativo, também estabeleceu que “serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da administração que, a critério do Poder Executivo, necessitam de coordenação central” (art. 30 do Dec.-lei 200/67), procedendo, assim, a uma regulamentação necessária para a estruturação do sistema de controle interno.<sup>24</sup>

Afirma-se ainda que esse inovador sistema de controle interno da atividade administrativa e orçamentária implantado pela Constituição de 1967, fixado inicialmente como atribuição constitucional do Poder Executivo, na Constituição de 1988, consolidou-se como uma concepção sistêmica, porém evoluindo quanto a sua competência de execução, na medida em que esta passou a ser atribuição dos três Poderes do Estado, na forma do regrado pelo art. 74:

**Art. 74.** Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de”:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

<sup>22</sup> *ibidem*, p. 158.

<sup>23</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967** – com a emenda 1, de 1969. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. III, arts. 32-117, p. 241.

<sup>24</sup> MILESKI, Helio Saul. *op. cit.*, p. 158-9.

Martins<sup>25</sup> comenta que ao destinar para os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a atribuição de manterem, de forma integrada, sistemas de controle internos, o legislador constitucional aprimorou a forma de ser exercida esta espécie de controle. Reafirmou a exigência de ser instituído um controle em grau de sistema e confiou o seu exercício a cada um dos Poderes do Estado. Por tratar-se de sistema, até porque esta é uma determinação constitucional, o controle interno tem de ser executado de forma integrada, com interação sistêmica, para que não seja prejudicada a própria estrutura de execução do sistema de controle interno. Tratando-se de sistema, a parte depende do todo e o todo depende da parte, pois cada unidade sistêmica deve atuar com regularidade para não causar prejuízos à outra ou, via de consequência, ao todo.

Entende-se, dessa forma, que o sistema de controle interno deve agir de forma interativa entre os sistemas mantidos pelos três Poderes, juntamente com os sistemas que integram todas as atividades administrativas do Poder Público, no sentido de bem cumprir com as funções que lhe são destinadas constitucionalmente.

Após esta contextualização histórica acerca do sistema de controle interno que partiu da antiguidade, passando pela Idade Média e Moderna, chega-se agora à Idade Contemporânea, estudando o sistema de controle interno tal como se deu, agora se busca fazer uma análise mais específica para o sistema de controle interno implantado no Brasil.

Neste sentido, faz-se necessário um estudo mais aprofundado da Legislação pertinente ao assunto, tema que será objeto de Capítulo específico que será abordado oportunamente neste trabalho, chegando-se à base principal do estudo, qual seja, o sistema de controle interno na Administração Pública Municipal, com ênfase em sua efetividade.

---

<sup>25</sup> MARTINS, Osmar Scarparo. **Sistema de controle interno**. Revista do Tribunal de contas do Estado do RS 7/11/41-44, Porto Alegre, dez. 1989.

## 2.2 CONCEITOS BÁSICOS DE CONTROLE INTERNO

No sentido literal da palavra: **Controle** – s. m. superintendência; verificação administrativa; o fato de ter alguma coisa sob seu domínio e fiscalização; orientação fiscalizadora; aparelho que regula o mecanismo de certas máquinas. (Pl.: **controles** [ô].) (Do fr. **Contrôle**).<sup>26</sup>

Entende-se como controle interno:

O plano da organização, todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão”. (AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*).<sup>27</sup>

Controle é o exame de resultados. Controlar é ter certeza de que todas operações a toda hora estão realizadas de acordo com o plano adotado com as ordens dadas, e com os princípios estabelecidos. Ele tende a estimular o planejamento, a significar e fortalecer a organização, aumentar a eficiência do comando e facilitar a coordenação.<sup>28</sup>

Para Botelho: “O Controle Interno na administração pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um padrão, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”.<sup>29</sup>

No sentido específico da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, pode-se dizer que *Controle Interno* é aquele efetuado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria Administração, sob o comando de um órgão central e, por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada em todos os Poderes do Estado, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos administradores e avaliar os resultados da ação governamental, verificando o seu grau de eficiência e eficácia, com prestação do devido apoio ao controle externo no exercício das suas atividades constitucionais.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> FERNANDES, Francisco; LUFT, Celso Pedro; GUIMARÃES E. Marques. **Dicionário brasileiro globo**. 47. ed. São Paulo: Globo, 1997, p. 82.

<sup>27</sup> Disponível em: [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants), acesso em 11/12/07.

<sup>28</sup> FAYOLL, Henry. 1890. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Portal:Administra%C3%A7%C3%A3o>, acesso em 11/12/07.

<sup>29</sup> BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006 p. 29-30.

<sup>30</sup> MILESKE, Hélio Saul. *op. cit.*, p. 160.

A idéia de controle está estritamente vinculada à de poder. Pode-se dizer que o controle é função inerente ao poder.<sup>31</sup> A necessidade de se controlar o poder decorre, em última análise, do seu mau uso.

Assegura Castro<sup>32</sup> que controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada. Afirma que no Estado moderno o controle assume importante papel na gestão da coisa pública. Note-se que para todas as atividades da administração está previsto um controle, seja ele pontual (quando se estabelecem controles para certa atividade), seja em abstrato (quando a atividade não fora prevista e se controla de maneira genérica).

Comenta ainda Castro<sup>33</sup> que o controle assume papel tão importante que chegou a ser classificado (respeitados os excessos) como princípio, dogma ínsito e inato da atividade estatal, como leciona Miola *apud* Castro:

Do ponto de vista semântico, nenhuma grande dificuldade é capaz de trazer esta expressão. Porém, não interessa limitar o exame a uma mera questão gramatical. É que se compreenda o controle como princípio, como dogma ínsito e inato da atividade estatal. Mas será o caso, propriamente, do controle do Estado, no Estado ou dos agentes e dos atos que estes praticam nos exercícios dos seus misteres governamentais?<sup>34</sup>

Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, no concerto de sua valiosa obra considera:

Assim, em consonância com a doutrina e o *jus positum*, conceitua-se controle como o princípio administrativo material, tutelar e autotutelar, de contrasteamento, supervisão e gestão integral da Administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia e posterior, de atos administrativos e de atos, decisões e atividades materiais de administração.<sup>35</sup>

Para Justen Filho, “O controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem”.<sup>36</sup>

Fábio Konder Comparato *apud* Justen Filho ensina que: “O vocábulo controle comporta dois sentidos diversos. Pode-se falar em controle fiscalização para indicar a tarefa de acompanhar e

<sup>31</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência** 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 29. .

<sup>32</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. **Sistema de controle interno: uma perspectiva de modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.52

<sup>33</sup> Idem. p. 52.

<sup>34</sup> ibidem, p. 52.

<sup>35</sup> GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime constitucional do tribunal de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 26.

<sup>36</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005., p. 732.

fiscalizar a conduta alheia, verificando o cumprimento dos requisitos necessários e a realização dos fins adequados”, acrescenta ainda que o controle pode ser também orientador quando tem por finalidade “determinar o conteúdo da conduta alheia, escolhendo os fins que o terceiro realizará e o modo pelo qual se desenvolverá”.<sup>37</sup>

Meirelles<sup>38</sup> propõe um conceito mais arraigado de controle interno dentro do organismo da administração pública estabelecendo que: “[...] controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Di Pietro<sup>39</sup> define o controle da atividade administrativa como: “O controle de fiscalização e correção que sobre ela (a administração) exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Guerra,<sup>40</sup> contextualizando os conceitos e entendimentos anteriormente mencionados, destaca que:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Verifica-se que o sistema de controle dentro desta contextualização assume papel preponderante no auxílio às atividades administrativas, orientando, sugerindo e impedindo o desvirtuamento do objeto principal da administração pública.

---

<sup>37</sup> Idem, p. 732..

<sup>38</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 659.

<sup>39</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 637.

<sup>40</sup> GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 90.



## 2.3 FINALIDADE DO CONTROLE INTERNO

Mileski<sup>41</sup> leciona que quanto às finalidades e objetivos do controle interno, estes são determinados constitucionalmente, envolvendo quatro funções básicas cujas atribuições devem ser exercidas conforme as determinações técnicas exigíveis para cada situação – a ação do controle necessita de métodos e procedimentos técnicos que garantam a sua eficácia -, juntamente com as constantes das regulamentações legais editadas para tal fim. Destaca-se a seguir, então, as seguintes funções:

I – o dever de controle interno de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Esta é uma atividade de extrema relevância para o atendimento do interesse público, na medida em que visa ao cumprimento do planejamento governamental, quanto à política estabelecida para a fixação de prioridades com programas que satisfaçam as necessidades do cidadão. Além de proporcionar ao governante dados sobre a realização do planejamento efetuado, possibilitando, de imediato, adoção de medidas corretivas para os eventuais desvios constatados, é elemento informativo imprescindível para o estabelecimento de futuras políticas públicas, quando houver a elaboração de novos Planos de Governo;

II – proceder à comprovação da legalidade e à avaliação dos resultados, quanto à eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação dos recursos públicos recebidos por entidades de direito privado. A comprovação de legalidade é fator preponderante do Estado de direito, que objetiva evitar o abuso de poder e cingir os atos do administrador às finalidades legais, que são, por assim dizer, a demonstração do interesse público, no sentido de proteger os dinheiros e o patrimônio público. A avaliação de resultados busca verificar as realizações efetuadas para o atendimento das necessidades do cidadão, consoante o planejamento efetuado e explicitado no sistema orçamentário, no sentido de verificar o grau de eficiência administrativa, a fim de ser alcançada uma melhor produtividade. Comprovar a regularidade da aplicação dos recursos públicos recebidos por entidades de direito privado é procedimento de controle destinado à proteção do bom e regular emprego dos repasses financeiros realizados pelo Poder Público, tendo em conta o interesse público da finalidade a que se destina, com o sentido de evitar o desvio de finalidade;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Poder Público. Esta é outra atribuição de relevância para o controle interno, na medida em que visa a proteger a regularidade da existência e do lançamento da dívida pública, tendo em conta os limites para a sua realização e os pagamentos efetuados para o seu abatimento, que, juntamente com o controle dos avais e garantias, resultam no controle do processo de endividamento, com redução dos riscos fiscais. Esse é dirigido igualmente à proteção dos direitos e haveres do poder Público, de qualquer natureza, no sentido de ser evitado o acontecimento de eventuais prejuízos;

IV – a quarta função destinada ao controle interno é a de prestar apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Estando o sistema de fiscalização contábil, financeira e orçamentária assentado na dualidade de controle – interno e externo -, cujas formas têm de atuar de maneira integrada, no sentido de serem eficientes e produzirem eficácia na

---

<sup>41</sup> MILESKI, Hélio Saul. *op. cit.*, p. 160-1

consecução dos objetivos controladores, sendo do controle interno a atribuição de acompanhar o dia-a-dia da ação administrativa e por decorrência do exercício dessas funções assumir o armazenamento de informações completas e atualizadas sobre todo o funcionamento administrativo, à evidência, esses dois fatores conjugados tornaram-se a razão que justifica a determinação constitucional para a obrigatoriedade de o controle interno dar apoio ao controle externo. Como parte dessa obrigatoriedade de integração entre os controles interno e externo, está a norma do § 1.º do art. 74 da Constituição, que estipula que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”<sup>42</sup>

A disposição constitucional, ao fixar a sobredita responsabilidade solidária para o responsável pelo controle interno, a par de estabelecer o nível da responsabilidade exercida pelo dirigente do sistema de controle interno, visa também a ampliar o seu grau de independência, quando do exercício das suas funções constitucionais. Sendo o controle interno organismo intestino da própria Administração, submete-se a subordinação hierárquica administrativa, com os seus responsáveis sendo subordinados da autoridade governamental. Por isso, mais que uma norma regulamentadora do apoio que o controle interno deve dar ao controle externo, é uma regra protetora do regular exercício das atividades de controle em relação ao poder de mando, associando a execução das funções de controle tão-somente à regularidade legal, técnica e administrativa, sem qualquer interferência, pois se, ao contrário, o responsável pelo controle interno deixar-se envolver por interferências indevidas e não noticiar o conhecimento de irregularidade ou ilegalidade será responsabilizado de forma solidária pelo acontecimento.<sup>43</sup>

No entendimento de Castro<sup>44</sup>, a finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral.

Em consonância com as afirmações acima feitas posiciona-se Di Pietro<sup>45</sup> que intervem com a seguinte afirmação:

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

<sup>42</sup> MILESKE, Hélio Saul. *op. cit.*, p. 160-1.

<sup>43</sup> *Idem.*, p. 162.

<sup>44</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.*, p. 95.

<sup>45</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op. cit.*, p. 636.

O controle não se restringe apenas às aplicações de recursos, ele tem enfoque também sobre a gestão da coisa pública sob os mais variados aspectos, v.g., se o gestor está acompanhando as metas previstas no plano plurianual, na lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.<sup>46</sup>

Dessa forma, possível entender que o controle deve atuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles são oriundos de ente público.<sup>47</sup>

Dentre as atividades específicas do Sistema de Controle Interno, está a de incentivar o cumprimento dos programas de governo, certificando-se de que tudo esteja autorizado por lei e vinculado aos objetivos de sua criação. Realizar com frequência o confronto entre os dados constantes dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual e a execução orçamentária, certificando a execução de obras planejadas, se estão sendo realizadas de acordo com o cronograma físico-financeiro, se as receitas estão sendo arrecadadas dentro dos valores estabelecidos no quadro de cotas.

Desenvolver critérios de verificação da qualidade dos serviços públicos e bens construídos, promovendo testes com o objetivo de comprovar que os recursos gastos no ensino foram eficientes, submetendo os alunos a exames de aprendizagem, sugerir alterações na grade curricular, se forem necessárias, recomendar qualificação aos professores.

Vale dizer que se faz necessário acompanhar por meio da contabilidade a evolução do ativo e assegurar a legitimidade do passivo, considerando que o objeto de estudo da Contabilidade Pública é o patrimônio e o orçamento. Portanto, deverá verificar se as despesas são realmente lícitas, destacando atenção especial para a dívida fundada e promover auditoria interna sempre que julgar necessário.

---

<sup>46</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.*, p. 95.

<sup>47</sup> Idem., p. 95.

Em resumo, pode-se afirmar que os objetivos gerais e a finalidade do Sistema de Controle Interno são os seguintes:

- a) salvaguardar os interesses econômicos, patrimoniais e sociais da municipalidade;
- b) prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros atos de caráter ilícito;
- c) precisar e dar confiabilidade ao informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) assegurar o acesso aos bens e informações e que a utilização desses ocorra com a autorização de seu responsável;
- e) estimular a eficiência operacional, sugerindo formas eficazes e instituindo procedimentos através de instruções;
- f) dar qualidade às políticas existentes, conjugar os objetivos da organização;
- g) garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade;
- h) realizar com freqüência o confronto entre os dados constantes dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) com os dados contábeis, possibilitando uma análise em percentuais de realização e as medidas adotadas;
- i) verificar o fluxo das transações e se elas ocorreram de fato, de acordo com os registros, analisando o controle dos processos e a avaliação dos efeitos dessas realizações;
- j) promover operações ordenadas, econômicas, eficientes e efetivas e a qualidade dos produtos e serviços em consonância com os objetivos da organização;
- k) assegurar o cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes da organização;
- l) salvaguardar o ativo e assegurar a legitimidade do passivo;
- m) assegurar a revisão da legislação municipal, conforme o ordenamento jurídico atualizado;
- n) assegurar que todas as transações sejam válidas, registradas, autorizadas, valorizadas corretamente, classificadas corretamente, lançadas e totalizadas corretamente;
- o) adotar quaisquer outros procedimentos para o bom desempenho das funções da instituição.<sup>48</sup>

Após o esboço desses objetivos gerais e finalidades dentro da dinâmica do Sistema de Controle Interno na Administração Pública os quais não estão restritos apenas à Administração

---

<sup>48</sup> BOTELHO, Milton Mendes, *op. cit.* 31-2.

Pública Municipal mas, por via de consequência, podem ser aplicados nas demais esferas de governo, destaca-se, dentre estes, quatro Objetivos Macros que são:

- I – Assegurar a Legitimidade dos Passivos;
- II – Preservar os Ativos;
- III – Eficiência Operacional;
- IV – Políticas Internas.<sup>49</sup>

Abre-se um parágrafo para, nas palavras de Botelho<sup>50</sup>, evidenciar as funções, objetivos e finalidades de cada um conforme abaixo segue:

**Assegurar a Legitimidade dos Passivos;** Os passivos da instituição geralmente nunca são questionados, principalmente no que se trata da legalidade, exemplo disso são os restos a pagar de exercícios anteriores que vêm sendo lançados na dívida flutuante ano a ano.

Estes procedimentos geram demonstrações contábeis irreais, tendo em vista que a prescrição ocorre com cinco anos se não forem reclamados os débitos. Outro ponto crítico dos passivos são os parcelamentos junto ao INSS e FGTS. Os contratos não existem na maioria das vezes nos arquivos da municipalidade impedindo uma análise detalhada da dívida. O Controle Interno deverá promover uma auditoria nestes acordos, solicitar todas as informações sobre os passivos e questioná-los, baseando-se em pareceres da Assessoria Jurídica, e, se preciso for, solicitar perícia judicial.

**Preservar os Ativos;** adotados os procedimentos recomendados pelo Sistema de Controle Interno estarão assegurados os ativos da municipalidade. Podendo destacar nestes casos a atribuição de responsabilidade dos servidores pela guarda dos bens, apresentando relatórios regularmente, indicando o uso e destino dos bens do ativo.

Vale destacar, ainda neste item, a necessidade de intensificar a arrecadação municipal, não permitindo renúncia de receitas ou evasão fiscal. Se adotados os sistemas de custos, controle de combustíveis e execução de obra, os ativos serão protegidos e aumentados.

---

<sup>49</sup> Idem, p. 32.

<sup>50</sup> Ibidem, p. 33-4

**Eficiência Operacional;** A eficiência operacional poderá ser avaliada medindo os resultados alcançados. Para isso deverá o Sistema de Controle Interno expedir normas de controle, buscando a operacionalidade dos procedimentos sem emperrar a administração, sugerindo modelos e formas de acompanhamento na execução dos serviços e avaliando os resultados. A estrutura organizacional tem papel fundamental na eficiência operacional da instituição.

**Políticas Internas;** O encorajamento das políticas internas deverá procurar respaldo no princípio da legalidade, lembrando sempre que só se pode agir em conformidade com a lei. A necessidade de instituição do Sistema de Controle Interno já ficou clara da forma como abordada anteriormente. Esta conscientização deve ser iniciativa dos administradores.

Será preciso reunir os servidores e expor a necessidade da implantação dos procedimentos de Controle, sendo indispensável a participação dos Secretários, Chefes, Prefeito, Vice-Prefeito e outras pessoas que darão prestígio às reuniões, motivando o compromisso do servidor com a equipe da qual ele é parte imprescindível para seu sucesso. As instruções normativas deverão ser discutidas e adaptadas à realidade da instituição. Todos devem ser ouvidos. Após este trabalho, será formado o ato oficial que será devidamente publicado.<sup>51</sup>

Nota-se que para a implantação do sistema de controle se faz necessário a participação e integração de fatores determinantes unidos em busca do resultado final pretendido.

## 2.4 PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

Em relação às atividades inerentes ao sistema de controle, para que esta cumpra com os preceitos esperados atingindo a efetividade e eficácia, faz-se necessária uma análise sistematizada de um conjunto de princípios e ações determinantes a uma plena e satisfatória atuação do controle interno dentro da Administração Pública Municipal.

Segundo os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo a conceituação de princípio pode ser feita da seguinte forma:

---

<sup>51</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 34.

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É do conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>52</sup>

A idéia acima é complementada por João Batista Gomes Moreira que afirma: “Princípios são generalizações de normas, valores-sínteses ou balizas que orientam a produção, sobretudo a interpretação e aplicação do direito, dando coerência e consistência ao sistema normativo”.<sup>53</sup>

**Princípio das Relações Intersetoriais (princípio da segregação das funções):** O princípio da segregação das funções aparece no bojo da atividade de controle como a orientação de que as funções administrativas sejam segregadas (parceladas) entre vários agentes, órgãos ou entes. A segregação das funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar o devido prosseguimento ao processo de execução.<sup>54</sup>

Da mesma forma ocorre com o controle da Administração Pública, é importante que as atividades de execução e controle estejam desvinculadas do ponto de vista funcional, ou seja, tratando de controle interno da Administração Pública, de nada adianta que o departamento executor seja quem vai auferir a regularidade de seus procedimentos. O ideal é que um departamento – ainda que no âmbito da Administração – verifique e acompanhe a execução do orçamento, os pagamentos, os processos licitatórios dentre outras atividades inerentes ao dia-a-dia da Administração Pública.

O princípio da segregação das funções também pode ser referenciado quando se trata do controle externo da Administração Pública, quando – aqui em uma visão macro – se separa a atividade de execução da atividade de fiscalização e da atividade de criação legislativa.

O princípio da segregação dos poderes é decorrência do sistema de tripartição dos poderes, ou da idéia de pesos e contrapesos (*checks and balances*) necessários para a manutenção do eficiente funcionamento do Estado sem que um poder se sobreponha ao outro, e buscando estabelecer uma harmonia no sistema.

<sup>52</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 817.

<sup>53</sup> MOREIRA, João Batista Gomes. **Direito administrativo: da rigidez autoritária à flexibilidade democrática**. Belo Horizonte: Fórum, p. 405.

<sup>54</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 99.

Em suma, o princípio da segregação das funções nos informa que nenhum servidor ou seção administrativa deve controlar todos os passos-chave de uma mesma transação ou fato.

**Princípio da Independência Técnico-funcional:** O princípio da independência, do ponto de vista técnico, pressupõe que o controlador, seja ele interno ou externo, não dependa do auxílio de outros órgãos para a realização do mister de controle.<sup>55</sup>

Isso ocorre quando, numa hipótese de controle interno, necessita-se deslocar para o órgão de controle um contador, um médico, um advogado, um engenheiro, dentre tantas outras especialidades científicas, para que o órgão de controle seja dotado de autonomia técnica no sentido de não necessitar de parecer de qualquer outro órgão para proceder ao controle. Isto num modelo ideal de controle, conforme assevera Jorge Ulisses Jacoby Fernandes afirmando que:

Sob o prisma funcional, para que se efetive o controle, este deverá ser realizado por agente de controle com “independência funcional para proceder às verificações, analisar documentos, colher provas e fazer amostragens, bem como emitir o resultado de suas análises”. Significa o princípio que o controle não deve depender funcionalmente de outras pessoas ou órgãos para a aferição do juízo técnico de valor nos trabalhos que realiza; não está, pois subordinado tecnicamente.<sup>56</sup>

Não se pode deixar de consignar que o controle só pode ser efetivo, técnica e funcionalmente, se o controlador e os órgãos de controle forem dotados de recursos financeiros para que possam realizar suas atividades, sem que, para isso, faça-se necessária a solicitação indecorosa (pela situação de constrangimento criada) de recursos para que seja efetivado o controle.

**Princípio da Relação Custo/benefício:** No que tange a uma abordagem restrita à atividade de controle, deve o administrador sempre ter em mente a relação entre o custo da restrição/correção da atividade de controle e o benefício que ela trará (v. g. no caso de atos que tenham atingido o interesse público).<sup>57</sup>

Nesse sentido, imagine-se a administração de uma cidade de dois mil habitantes que adquire durante o ano cinco *tonners* para suas impressoras ao custo estimado de R\$ 300,00 (trezentos reais) cada cartucho. Pairando qualquer dúvida sobre a procedência do produto ou então sobre a boa-fé do fornecedor, o produto – em tese – deveria ser encaminhado à análise que indicaria se ele segue os padrões indicados no edital. Ocorre que a análise desse porte somente poderia ser realizada por

<sup>55</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 99.

<sup>56</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *op. cit.*, p. 39.

<sup>57</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 101.



instituição especializada e o custo da verificação equivale a 1/3 do valor anual gasto em *tonners* pelo Município.

Partindo desta ponderação, há que se constatar que a atividade de controle jamais pode se distanciar da eficiência administrativa e, no caso acima descrito, o controle deverá ater-se às condições de constatação visual e procedimental, afastando a análise laboratorial que representaria um gasto demasiado se comparada com os valores gastos para a aquisição dos produtos.

Ao contrário, quando o comprador é, v. g., o Estado do Paraná, que adquire quantidades significativas do produto e que na compra dos mesmos *tonners* a quantidade do produto em cada embalagem é diminuída em 10%, ocasionaria aos cofres públicos um relevante prejuízo, de modo que importante seria se aqueles entes que constantemente fazem compras em grandes quantidades e de valores significativos dispusessem de equipe técnica qualificada para realizar análises laboratoriais nos produtos adquiridos.

O que significa dizer que o controle jamais deve ser deixado de lado, no entanto deve o Administrador, frente a cada situação concreta, valorar o custo e o benefício auferido a cada atividade de controle, deixando por vezes de realizar um controle mais rigoroso em alguns casos em que se verifique que o custo do controle será incompatível com seu orçamento e também com o custo da aquisição realizada.

**Princípio da Qualificação Adequada:** A atividade de controle, quando relacionada à Administração Pública, compreende desde a compra de insumos para a merenda escolar até o controle das consultas médicas e medicamentos entregues aos munícipes, passando pelas obras municipais e pela regular execução de serviços contínuos.<sup>58</sup>

Sob a nova perspectiva de controle em que se avalia, também, a eficiência do gestor público na aplicação de seus recursos, fixa-se como importante arma a favor dos controles o controle por área de conhecimento.

Para tanto, os órgãos de controle devem estar preparados com equipe técnica multidisciplinar para a realização de uma fiscalização efetiva, e não uma fiscalização distante dos objetivos precípuos da Instituição.

---

<sup>58</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 102.

Contudo, o princípio da qualificação adequada é de aplicação menos complicada em entes dotados de maiores recursos, que poderão deslocar um nutricionista, um advogado, um contador, um engenheiro, um médico, um economista, entre outros do seu quadro para que se juntem ao seu controle interno, e dentro dele possam contribuir com seus conhecimentos técnicos para um controle efetivo da Administração.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes ensina que:

A eficiência de um órgão de controle depende da qualidade dos seus recursos humanos. Se nas outras áreas esse fator é importante, no controle é fundamental, porque precisa sobretudo, da dedicação e motivação de seus agentes. O pecado capital de um agente de controle, depois da corrupção, é a omissão, e, como se sabe, ambos são de difícil verificação”.<sup>59</sup>

Em entes desprovidos de recursos, existem casos em que não se encontra na estrutura da Administração sequer um contador. Nestes casos o controle deverá se estabelecer de modo a atender o mínimo necessário para que se realize a atividade fiscalizatória, ou seja, deve ao menos ser estabelecida uma forma de controle orçamentário da atuação administrativa.

O mínimo vital no caso de um controle interno seria ter à disposição um contador com experiência em contabilidade pública para que haja um processo fiscalizatório sobre a destinação do orçamento e se respeite a Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Princípio da Aderência a Diretrizes e Normas:** Por esse princípio, entende-se que os atos da administração Pública jamais podem desvincular-se das normas, sob pena de nulidade do negócio jurídico que vier a ser celebrado sem essas observâncias.<sup>60</sup>

Além das normas codificadas, deverão ainda ser observadas normas esparsas e os estatutos de cada pessoa jurídica de direito público.

Quando o assunto é controle, o princípio da aderência a diretrizes e normas deve ser analisado sempre levando em consideração a situação em que se encontra o administrador. Explica-se melhor:

---

<sup>59</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *op. cit.*, p. 46.

<sup>60</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 104.

O administrador, no dia-a-dia da gestão da coisa pública, depara-se com situações que fogem ao seu conhecimento, por isso, para tomar suas decisões, necessita de orientação.

Nesse sentido, v. g. ou essa orientação advém da Corte de Contas, ou de parecer técnico e também de parecer jurídico que revelam ao administrador o melhor caminho a ser seguido.

Desse modo, o gestor público tomará sua decisão com fundamento em instruções normativas e pareceres que têm o condão de orientar sua decisão.

Dessa forma, o controle, seja ele interno ou externo, ao exercer sua atividade, jamais poderá substituir o administrador na escolha da opção ótima para aquele caso em concreto.

Nesse sentido tem decidido o Tribunal de Contas da União, ao firmar o entendimento de que:

- a) quando o administrador age com base em parecer jurídico bem fundamentado, que adota tese juridicamente razoável, em princípio, não pode ser condenado;
- b) a liberdade de gestão não está fora da ação do controle, que dever guiar-se também pelo princípio da razoabilidade, devendo voltar à situação em concreto para que não tome postura alheia à realidade do gestor na época;
- c) mesmo quando se trata de parecer encomendado pela Administração Pública, os órgãos de controle procedem ao exame da tese sustentada, em respeito à possibilidade de interpretações divergentes. Por outro lado, os órgãos de controle não estão obrigados a acolher a tese, mesmo que subscrita por nomes de expressão;
- d) Tribunal de Contas da União tem por regra não penalizar o agente quando adota, em questão ainda não definida em sua jurisprudência, tese juridicamente razoável.<sup>61</sup>

Diante das razões consignadas pelo Tribunal de Contas da União, pode-se vislumbrar melhor a idéia contida no princípio da aderência a diretrizes e normas.

À atividade de controle não deve bastar a análise única e literal da lei. Seria ingenuidade acreditar que o administrador pauta sua conduta unicamente naquilo que o texto legislativo dispõe.

São de reconhecida influência as diretrizes (seja mediante diretrizes emanadas de pareceres internos da Administração, seja mediante Instruções Normativas dos Ministérios, ou ainda orientações das Cortes de Contas) que dão vida ao legal, realizando – ainda que de maneira interpretativa – a subsunção do fato à norma.

---

<sup>61</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *op cit.*, p. 46.

É nesse sentido que ganha importância a observância do princípio da aderência às diretrizes e normas no momento em que se realiza o controle da Administração Pública.

Nos casos mais extremos, em que o administrador não conta com equipe técnica para assessorar sua conduta, o princípio em comento deve direcionar a interpretação da conduta do agente no sentido de apreciar os usos e costumes do local, sem deixar de considerar a condição do ente e a boa-fé do administrador.

Dentre esses princípios basilares na construção de um sistema de controle efetivo, eficaz e eficiente, capaz de corresponder às expectativas com respaldo nos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e da Eficiência, contemplados pelo art. 37 da Constituição Federal que, nas palavras de Milton Mendes Botelho<sup>62</sup>, são regra geral na atuação do administrador público, afirma-se que diante da nova realidade da Administração Pública, existem novos princípios que deverão ser considerados na atuação do Controle Interno e destacam-se os que abaixo seguem:

**Princípio do Interesse Público:** toda e qualquer despesa na Administração deverá observar o interesse da coletividade, portanto, este princípio deve estar presente em todos os atos praticados pela Administração Pública.<sup>63</sup>

**Princípio da Economicidade:** este princípio visa à redução de custos nos serviços públicos; se dá quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo, adota procedimentos para encontrar no mercado produtos e serviços que atendam às suas necessidades por valores econômicos reduzidos.<sup>64</sup>

**Princípio da Celeridade:** este princípio tem tudo a ver com a atuação do Controle Interno, pois se trata da redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente em decorrência do tempo, devendo ser propostos procedimentos que são possíveis de serem cumpridos, evitando o travamento da máquina administrativa.<sup>65</sup>

**Princípio da Razoabilidade:** visa a tomadas de decisões ponderadas, tendo por escopo o melhor resultado, buscando a razão, as compensações e benefícios para a municipalidade. As

---

<sup>62</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 41.

<sup>63</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 41.

<sup>64</sup> Idem, p. 41.

<sup>65</sup> *ibidem*, p. 42.

decisões e julgamentos dos agentes do Controle Interno deverão se resguardar das acusações infundadas ou julgamentos precipitados; por isso é importante a instauração do processo administrativo na apuração de irregularidades.<sup>66</sup>

**Princípio da Proporcionalidade:** as decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, ou seja, casos ou atos similares devem receber o mesmo tipo de tratamento por parte da Administração Pública. Os membros do Controle Interno devem manter a imparcialidade nas suas decisões.<sup>67</sup>

**Princípio da Isonomia:** estabelece a desigualdade entre os naturalmente desiguais, buscando obter a igualdade formal. Significa que se considerarão as desigualdades peculiares a cada caso, de forma a determinar a exigências a cada um conforme suas características e aspectos.<sup>68</sup>

**Princípio da Probidade Administrativa:** probidade decorre do probó, ou seja, honesto. O princípio da probidade guarda, a despeito de sua autonomia, íntima relação com o princípio da moralidade administrativa.<sup>69</sup>

**Princípio da Ampla Defesa:** o inciso LV do art. 5.º da Carta Magna tornou indiscutível este princípio, conferindo os meios e recursos a ele inerentes, bem como o princípio do contraditório, em qualquer processo administrativo em que haja litígio.<sup>70</sup>

Diante do exposto em relação aos princípios específicos do Controle Interno depreende-se que o mesmo deve estar amparado pelos princípios basilares do direito administrativo, os quais primam pela boa gerência e zelo pela coisa pública, a qual em hipótese alguma deve ser tratada como patrimônio de ninguém, motivo pelo qual muitos administradores se apropriam indevidamente, valendo-se das condições de gestores e detentores do poder de manipular situações visando ao lucro e ao benefício individualizado ou de grupos unidos com a missão de dilapidar os bens públicos.

---

<sup>66</sup> *ibidem.*, p. 42.

<sup>67</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 42.

<sup>68</sup> *Idem*, p. 42.

<sup>69</sup> *ibidem*, p. 42.

<sup>70</sup> *ibidem*, p. 42.

### 3 TIPOS DE CONTROLE INTERNO

Segundo Hely Lopes Meirelles, os tipos e formas de controle da atividade administrativa variam segundo o Poder, órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação. Assim, tem que se considerar com precedência sobre os demais, por sua permanência e amplitude, o controle da própria Administração sobre seus atos e agentes (*controle administrativo ou executivo*) e, a seguir, o do Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo (*controle legislativo ou parlamentar*) e, finalmente, a correção dos atos ilegais de qualquer dos poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público (*controle judiciário ou judicial*).<sup>71</sup>

Para Meirelles Controle Interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado *interno*, como *interno* será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.<sup>72</sup>

Ressalta que a Constituição Federal de 1988 determina que os três Poderes de Estado mantenham sistema de controle interno de forma integrada. E, mais, que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela deverão dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74 e § 1.º).<sup>73</sup>

Esse controle, conforme seu fundamento, será hierárquico ou finalístico; consoante a localização do órgão que o realiza, pode, ainda, ser interno ou externo; segundo o momento em que

---

<sup>71</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 640.

<sup>72</sup> Idem, p. 641.

<sup>73</sup> Idem, p. 641.

é feitos, considera-se prévio, concomitante ou subsequente, ou, por outras palavras, preventivo, sucessivo ou corretivo.<sup>74</sup>

Para Milton Mendes Botelho, os tipos de controle em nível municipal estão ligados diretamente às suas atuações, são eles: o controle externo, exercido pelos órgãos auxiliares, e o controle interno, que possui uma atuação direta nos atos controlados.<sup>75</sup>

Observa-se que o controle externo e o controle interno podem atuar de forma integrada, mas não possuem subordinação hierárquica, considerando que não existe a obrigatoriedade de o Tribunal de Contas acatar o relatório do sistema de Controle Interno do Município. Mas são informações que subsidiarão a análise do processo de prestação de contas. Um relatório bem feito ensejará um parecer favorável à aprovação das contas.<sup>76</sup>

O Sistema de Controle Interno não tem como finalidade única a descoberta de erros, fraudes, ou desvios, dando, assim, um sentimento de atuação repreensiva. O controle é meio de comunicação, prevenção e regulamentação planejada para alcançar os resultados, podendo elogiar a atuação do governo mediante cumprimento das metas estabelecidas.<sup>77</sup>

Nas palavras de Botelho<sup>78</sup> o controle interno pode manifestar-se de diversas formas: preventiva, sucessiva, corretiva, política e financeira. Controle político abrange os aspectos de mérito e de legalidade. É de natureza política, pois aprecia as decisões administrativas, inclusive sob o aspecto da discricionariedade, relativa à oportunidade e à conveniência do ato frente ao interesse público.

O Controle Financeiro, de sua parte, efetiva-se por meio do exame das informações contábeis da administração sobre operações que produzam efeitos sobre o fluxo de caixa e sobre o patrimônio da municipalidade.<sup>79</sup>

---

<sup>74</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 641.

<sup>75</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 34-35.

<sup>76</sup> *Idem*, p. 35.

<sup>77</sup> *ibidem*, p. 35.

<sup>78</sup> *ibidem*, p. 35.

<sup>79</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 36.

### 3.1 PRÉVIO OU PREVENTIVO

Conforme leciona Hely Lopes Meirelles, é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia. Exemplos: a liquidação da despesa, para oportuno pagamento; a autorização do Senado Federal para a união, o Estado-membro ou o Município contrair empréstimo externo.<sup>80</sup>

Para Milton Mendes Botelho, é prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar. O controle prévio deve ser exercido mediante a emissão de parecer do Sistema de Controle Interno, nos casos em que for exigido.<sup>81</sup>

Entende-se, nesse pensar, que a atuação prévia do Controle interno será eficaz quando se tratar de contratação, elaboração de projetos de leis de matéria tributária, nos casos de anistia, isenções, revisão geral de servidores, plano de cargos e vencimentos e outros atos administrativos que serão homologados posteriormente pelo administrador. A forma mais eficaz de atuação prévia é a expedição de instruções normativas disciplinando os procedimentos a serem adotados na administração pública, evitando vícios, costumes ou desvios de finalidade.<sup>82</sup>

### 3.2 CONCOMITANTE OU SUCESSIVO

Hely Lopes Meirelles assevera que o controle concomitante ou sucessivo é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, como, por exemplo, a realização de auditoria durante a execução do orçamento; o seguimento de um concurso pela corregedoria competente; a fiscalização de um contrato em andamento.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 642.

<sup>81</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 37.

<sup>82</sup> Idem, p. 37.

<sup>83</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 642.



Milton Mendes Botelho observa que o referido tipo de controle é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes. É a forma mais presente da atuação do Sistema de controle Interno. O controle, durante a execução do ato, consiste no cumprimento do princípio da publicidade e transparência que norteiam a Administração Pública.<sup>84</sup>

Ressalta-se que essa forma de controle ocorre no momento da celebração de atos administrativos, tais como: contratos, convênios e compras diretas, ficando o Controle Interno responsável pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa, nos termos da legislação vigente, sendo facultado a qualquer cidadão ou qualquer uma das partes, interpor recursos quando verificadas irregularidades na sua celebração.<sup>85</sup>

Vale lembrar que os processos licitatórios são exemplos claros da necessidade desta forma de controle. O § 2º do art. 113 da Lei Federal 8.666 de 21.06.1993, dispõe que os integrantes do Sistema de Controle Interno poderão solicitar para exame, antes da abertura das propostas, cópia do edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada a adoções das medidas corretivas que, em função desse exame, lhes forem determinadas.<sup>86</sup>

### 3.3 SUBSEQÜENTE OU CORRETIVO (“*A POSTERIORI*”)

Hely Lopes Meirelles leciona que o controle subsequente ou corretivo é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Exemplos: a homologação do julgamento de uma concorrência; o visto das autoridades superiores em geral. Observe-se que o controle judicial dos atos administrativos é, normalmente, subsequente ou corretivo, salvo em mandado de segurança preventivo, em ação civil pública e em ação popular, que, em alguns casos, antecede a conclusão do ato impugnado.<sup>87</sup>

Para Milton Mendes Botelho, é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Esta forma de controle tem

---

<sup>84</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 37

<sup>85</sup> *Idem*, p. 37.

<sup>86</sup> *Idem*, p. 37-38.

<sup>87</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 642.

um intuito punitivo, considerando que o ato já ocorreu. Se for possível sua correção, deverá ser recomendada; caso isso não seja possível, deverá solicitar a restituição dos prejuízos provocados ao erário, mediante instauração de processo administrativo.<sup>88</sup>

Afirma-se que tais ocorrências se classificam em irregularidades insanáveis e irregularidades formais, mais conhecidas como erro técnico. A irregularidade insanável é aquela revestida de improbidade administrativa. Assim, não haverá alternativa, que não seja comunicação imediata ao Tribunal de Contas.<sup>89</sup>

Observa-se que quando verificadas as irregularidades meramente formais ou erro técnico, que não se equipara aos comportamentos desonestos, capazes de revelar prática de atos de improbidade administrativa, deverá ser proposta a sua correção.<sup>90</sup>

Analisados, assim, os diferentes tipos de controle interno existentes na Administração Pública que tem como essência a função de orientar, corrigir, bem como tomar providências na busca de soluções para os problemas internos antes que ganhe maiores proporções e acarrete transtornos futuros ao responsável imediato do órgão.

---

<sup>88</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 38.

<sup>89</sup> Idem, p. 38.

<sup>90</sup> ibidem, p. 38.

#### 4 AGENTE CONTROLADOR E O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Diante das prerrogativas da função do agente de Controle Interno inserido na Administração Pública, faz-se necessário traçar um paralelo entre as responsabilidades do Agente controlador e o Sistema de Controle Interno.

Milton Mendes Botelho ensina que o Papel de Trabalho do Sistema de Controle Interno inicia-se identificando todos os responsáveis pelas Unidades Administrativas, para que lhes possam ser enviadas as solicitações de informações e documentos. O fluxo de trabalho deve ser determinado por ato próprio, possibilitando que a nenhum ato administrativo seja dada sua efetividade sem prévia análise do Controle Interno.<sup>91</sup>

Ressalta que a sua elaboração deve ser da melhor forma que atender às necessidades do órgão. Não há necessidade de definir papel de trabalho em Lei Municipal; basta um ato administrativo do Sistema de Controle Interno, que se resume em:

- a) analisar os anteprojetos e projetos do Executivo antes do envio à Câmara Municipal, objetivando sua melhor redação, seu melhor desempenho, sua maior objetividade, repassando ao prefeito suas sugestões e críticas;
- b) acompanhar, orientar, fiscalizar toda gestão operacional de todos os órgãos da administração direta e indireta, fornecendo críticas ou sugestões quanto à sua economicidade, quanto a sua melhor eficiência, sua segurança, sua melhor prática de controle e acompanhamento;
- c) acompanhar a execução orçamentária, fornecendo subsídios ao gestor através de relatórios, das eventuais distorções, da possível utilização despropositada dos recursos, de qualquer eventualidade de dano ao erário público;
- d) elaborar projetos ou programas de trabalho, em todas as áreas operacionais, que busquem o aperfeiçoamento e racionalização dos serviços e tarefas, objetivando melhor desempenho e aproveitamento tanto dos servidores como do erário público;
- e) acompanhar e informar ao Prefeito as metas estabelecidas no orçamento anual e no plano plurianual, objetivando o cumprimento das mesmas;
- f) inspecionar toda e qualquer atividade operacional do órgão, fiscalizando sua correta execução e, dentro da boa prática administrativa, enviar relatórios específicos ao Prefeito onde deve constar não somente o fato em si negativo, mas também, o motivo de sua prática e a possível sugestão para sua regularização;

---

<sup>91</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 158.

- g) acompanhar e fiscalizar os atos dos responsáveis pela utilização e guarda de valores e bens públicos, efetuando relatórios específicos ao Prefeito, da eventual falha ou dano à municipalidade;
- h) acompanhar a Prestação de Contas Anual e efetuar relatórios sobre as contas e balanços, sobre projetos em andamento, obras inacabadas, possíveis desajustes financeiros, sobre as dívidas e operações de crédito, os restos a pagar e as prestações de contas dos convênios;
- i) acompanhar e fiscalizar o abastecimento e a manutenção dos veículos, máquinas e equipamentos, do zelo e guarda dos bens patrimoniais, dos bens mantidos em estoque e no almoxarifado, emitindo relatórios específicos ao administrador de eventual situação de dano aos mesmos, através dos servidores responsáveis ou da natureza;
- j) acompanhar e fiscalizar as obras, a boa execução dos convênios, dos contratos administrativos, o conserto de máquinas, veículos e equipamentos, o recebimento das compras ou a execução dos serviços dos contratados;
- k) informar ao Tribunal de Contas do Estado as eventuais irregularidades dolosas, fraudulentas, porventura detectadas, bem como, auxiliar a Egrégia Corte em sua missão constitucional;
- l) acompanhar, apoiar e fiscalizar todas as frentes de trabalho, interna ou externamente, auxiliando o gestor na sua coordenação;
- m) acompanhar a execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das receitas e despesas;
- n) verificar os atos que impliquem renúncia de receita;
- o) acompanhar a eficiência dos registros contábeis;
- p) acompanhar a aplicação de recursos em programas de manutenção e desenvolvimento do ensino;
- q) verificar a legalidade da remuneração dos agentes políticos;
- r) verificar o registro e controle dos bens patrimoniais;
- s) acompanhar o regime de compras em geral, licitações, a contratação de serviços e obras, as alienações, locações, cessões, doações, permissões e concessões;
- t) verificar o regime de convênios e transferências de recursos a entidades, bem como as devidas prestações de contas;
- u) o regime de concessão de auxílios;
- v) acompanhamento de gastos com pessoal;
- w) observância aos dispositivos constitucionais e legais pertinentes;
- x) preparar e manter sob a responsabilidade, após o encerramento do exercício, toda a documentação para atendimento à fiscalização periódica do Tribunal de Contas do Estado, ou seja, comprovantes e livros de registros ordenados e atualizados diariamente, vedada a retirada de cópias ou acesso aos documentos por particulares ou funcionários não autorizados, sob pena de instauração de processo administrativo.<sup>92</sup>

Verifica-se, a partir dos atos acima descritos, as ações inerentes a um sistema de controle interno atuante caracterizando-se como peça fundamental no auxílio ao gestor público municipal perseguindo, por via de consequência, a gestão responsável.

#### 4.1 RESPONSABILIDADE DO AGENTE CONTROLADOR

De acordo com as normas insculpidas no parágrafo 1.º do Art. 74 da Constituição Federal, “Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou

<sup>92</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 159-161.

ilegalidade, dela darão ciência ao tribunal de contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

Nota-se com a redação do texto da lei acima exposto que o agente investido na função de controle interno deve estar atento às ocorrências oriundas dos atos de todos os setores vinculados à administração, fazendo uso de suas prerrogativas, aplicando no momento oportuno um dos tipos de controle interno, seja ele prévio, concomitante, ou subsequente.

#### 4.2 A INDEPENDÊNCIA DO AGENTE CONTROLADOR

Para que o responsável pelo Sistema de Controle Interno cumpra suas funções com observância às determinações legais e constitucionais é imprescindível que esteja munido de independência para bem desempenhar suas funções institucionais e, para tanto, se faz necessário estar amparado por mecanismos capazes de outorgar-lhe esta independência; utilizando-se de lei, decreto ou resolução que ampare o fiel cumprimento de seu mister.

Observa-se que os agentes de Controle Interno deverão possuir identificação especial, não podendo ser impedidos de ter acesso a nenhum setor, departamento, divisão da Administração Direta e Indireta. Deverá ser evitada a arrogância, intransigência e outros adjetivos dispensáveis, devendo prevalecer o bom senso e a humildade.<sup>93</sup>

O sistema de Controle Interno deverá elaborar um plano de ação e buscar a melhor forma de realizá-lo. Organizar as tarefas, ser pontual em seus compromissos, criar uma agenda possível de se cumprir, evitar a burocracia dispensável e nunca inventar desculpas por não ter cumprido o seu papel, pois é sua obrigação.<sup>94</sup>

Botelho<sup>95</sup> afirma que a Lei que instituir o Sistema de Controle Interno, necessariamente, deverá prever as condições necessárias para a ocupação da função exercida pelo controlador Geral.

---

<sup>93</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 156

<sup>94</sup> Idem, p. 156

<sup>95</sup> ibidem., p. 157.

Observa-se que a função de Controlador Geral deve ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na administração Pública, uma vez que necessita de determinadas garantias para o exercício de seu mister. Nesse sentido nota-se.

Importante ressaltar que essas prerrogativas que se concedem aos servidores estatutários não são privilégios pessoais, mas garantias necessárias ao adequado exercício de suas funções estatais, para evitar influências indevidas e desvio de finalidade na atividade do servidor<sup>96</sup>

Importante complementar afirmando que, não basta, porém, que esse vínculo seja efetivo; deve o servidor ocupante da função de controlador gozar da condição de estabilidade no serviço público, pois assim estará resguardado contra possíveis perseguições e sujeições impostas pelo chefe do ente ou poder controlado.

Afirma-se que a estabilidade jurídica disposta no artigo 41 da Constituição da República tem como fundamento assegurar a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado.

Cármem Lúcia Antunes Rocha ensina que a estabilidade conjuga o “profissionalismo que deve predominar no serviço público contemporâneo” com a impessoalidade “que impede práticas nepotistas e personalistas na Administração Pública”, e conclui que:

A estabilidade não pode ser considerada uma garantia do servidor, mas, antes, uma segurança para o cidadão. Ela confere estabilidade ao próprio serviço público e à Administração pública, marcando uma qualidade que dá segurança à sociedade quanto à continuidade das atividades que lhe são essenciais.<sup>97</sup>

Não se está a dizer, porém, que deve haver concurso específico para o cargo de Controlador Geral, mas sim, que o ocupante desta função deve ser servidor efetivo e gozar da condição de estabilidade, para que seja independente e possua autonomia gerencial na atividade de controle.<sup>98</sup>

A Constituição da República não vincula a realização de concurso específico para o cargo de Controlador e, neste sentido, duas considerações revelam-se fundamentais, qual seja, o exercício do cargo de Controlador Geral por investidura em Concurso público ou seu exercício pela concessão de gratificação de função, desde que servidor efetivo e estável no ente controlado.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> COSTA, *apud* BOTELHO, p. 158.

<sup>97</sup> ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 84.

<sup>98</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre de. *op. cit.*, p. 186

<sup>99</sup> Idem, p.186-7

A primeira hipótese remete à realização de concurso público para investidura no cargo de controlador Geral. É perfeitamente possível que um ente ou poder promova uma readequação em sua estrutura de cargos e crie, por lei específica, o cargo de Controlador Geral.<sup>100</sup>

A investidura deste cargo criado por lei deve ser por concurso público, consoante artigo 37, inciso II, da Constituição da República.<sup>101</sup>

O controlador investido por concurso público, após três anos de efetivo exercício, consoante artigo 41 da Constituição da República, gozaria, como visto, de estabilidade.<sup>102</sup>

Por outro lado, existe a possibilidade de concessão de função gratificada, a um servidor estável e efetivo – em privilégio ao profissionalismo e impessoalidade que deve imperar no serviço público – para que seja responsável pelo controle central do ente.<sup>103</sup>

Da análise sistemática da Constituição, mormente no que diz respeito à conjugação das normas da seção IX, do Capítulo I, parece esta a melhor forma de enquadramento do exercício da função de responsável pelo sistema de controle interno, conjugando-se critérios de profissionalismo, impessoalidade, confiança e respeito nas atividades controladas e, principalmente, responsabilização pelo ato objeto de controle.<sup>104</sup>

Entende-se que o responsável pelo sistema de controle interno, como visto, deve ser servidor estável no serviço público e, preferencialmente, o cargo que ocupa no ente controlado e sua formação técnica devem ter correlação com as atividades de controle como, por exemplo, possuir formação ou exercer cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas, jurídicas dentre outros.<sup>105</sup>

Observa-se no argumento de que a concessão de função gratificada possibilitaria, ante a confiança e respeito existentes entre controlador e controlado, que não fosse realizado o controle efetivo e informado às autoridades responsáveis, é rechaçado com a disposição do parágrafo 1.º do artigo 74 da Constituição da República que impõe responsabilidade solidária ao responsável pelo controle interno, ou seja, não dá margem a escusas no cumprimento de sua função de controle.<sup>106</sup>

---

<sup>100</sup> *ibidem*, p. 187

<sup>101</sup> *ibidem*, p. 187

<sup>102</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.*, p. 187

<sup>103</sup> *Idem* p. 187

<sup>104</sup> *ibidem*, p. 187

<sup>105</sup> *ibidem* p. 187-8

<sup>106</sup> *ibidem* p. 188

Para que o sistema de Controle Interno atue com eficiência e alcance a efetividade almejada, necessária se faz a implementação de algumas vedações imprescindíveis ao correto exercício das atividades de controle e devem ser estampadas na lei instituidora do sistema de controle interno.

Como visto, não se admite como responsável pelo controle, servidor com investidura em comissão. No dizer de Bittencourt *apud* Castro:

Aquela que possui caráter precário, em que o agente pode ser livremente nomeado ou exonerado. Diferente do cargo de provimento efetivo, o servidor não necessita ser aprovado em concurso público de provas ou provas e títulos para ocupar cargo em comissão.<sup>107</sup>

Deve-se privilegiar, consoante já exposto, o profissionalismo e a impessoalidade do responsável pelo controle, para que este não seja impelido a realizar, em razão da precariedade de seu vínculo, atividades facilitadoras ou desorientadas de controle.

Destarte, frise-se que o servidor deve ter sido investido no cargo por concurso Público com atribuições compatíveis com as atividades de controle (Contador, Advogado, Administrador, Economista etc), porém, o exercício de seu cargo será orientado por uma função gratificada.<sup>108</sup>

Além disso, deve ser vedado o exercício do cargo de responsável pelo sistema de controle interno a servidores que estejam em estágio probatório, isso por que:

O servidor nomeado para o cargo de provimento efetivo fica sujeito a estágio probatório, a partir de seu exercício. Como a Emenda constitucional n.º 19/98 alterou o artigo 41 da Constituição, estabelecendo que são estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público, o entendimento que tem prevalecido é que o estágio probatório passou a ser também de três anos. Durante o estágio, a aptidão e capacidade do servidor serão objeto de avaliação para o desempenho do cargo, observados os seguintes fatores:

- a) assiduidade;
- b) disciplina;
- c) capacidade de iniciativa;

---

<sup>107</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.*, p. 188.

<sup>108</sup> Idem, p. 188-9



- d) produtividade;
- e) responsabilidade.

Se o servidor não for aprovado no estágio probatório deverá ser exonerado, ou, se estável, reconduzido ao cargo anteriormente ocupado.<sup>109</sup>

Não se pode admitir, dessa forma, que o servidor responsável pelo sistema de controle interno esteja sob avaliação da própria Administração Pública, sob pena de facultar a atividade de controle e a quem não se sabe se terá condições de cumpri-la.<sup>110</sup>

Outra vedação ao Controlador Geral diz respeito à impossibilidade de ter sido penalizado administrativamente em decisão definitiva ou, ainda, tenha sido condenado na esfera cível ou criminal, por sentença transitada em julgado.<sup>111</sup>

Essa vedação relaciona-se diretamente à atuação proba e moral do responsável pelo sistema de controle, pois sua função não é outra senão a de ordenar e controlar a legalidade e eficiência da gestão da coisa pública.<sup>112</sup>

Da mesma forma, não é compatível com a função de controlador Geral o exercício de atividade político-partidária, ou seja, o responsável pelo sistema de controle interno deverá estar afastado de qualquer atividade que possa interferir em suas decisões administrativas, dentre elas, a atividade político-partidária.<sup>113</sup>

Observa-se que diante da exclusividade que impõe o cargo, é vedado também ao responsável pelo sistema de controle interno o exercício de outra atividade profissional, sob pena de facultar o controle a atividade secundária do agente controlador ou a mecanismos de experimento profissional.<sup>114</sup>

Rodrigo Pironte Aguirre de Castro apresenta algumas garantias dos responsáveis pelo controle interno, afirmando que ante a complexidade da função de responsável pelo sistema de

---

<sup>109</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.* p. 189.

<sup>110</sup> Idem., p. 189

<sup>111</sup> ibidem, p. 189.

<sup>112</sup> ibidem, p. 189.

<sup>113</sup> ibidem, p. 190.

<sup>114</sup> ibidem, p. 190

controle interno, necessário se faz que o Controlador Geral disponha de algumas garantias para o pleno exercício de suas atribuições.<sup>115</sup>

Nesse sentido, condição indispensável para o desenvolvimento de seu mister, como visto, é a independência e autonomia funcional deste servidor em relação aos demais servidores da instituição.

Entende-se que o responsável pelo sistema de controle interno deve estar submetido aos ditames da lei instituidora do controle e as regras de direito vinculantes impostas por resoluções e determinações dos órgãos responsáveis pelo Controle Externo. Não está, portanto, sujeito a ingerências internas de quem quer que seja, podendo, caso ocorram, denunciá-las à autoridade competente para que tome as medidas pertinentes e restabeleça a lisura de atuação do órgão responsável pelo controle.<sup>116</sup>

Observa-se neste sentido que para uma atuação eficaz e eficiência do sistema de controle interno deve estar o agente responsável revestido dos mecanismos legais, conferindo-lhe autonomia e independência funcional para o fiel exercício de sua função de controle.

Ao Controlador Geral deve ser facultado acesso irrestrito a todas as documentações do órgão controlado, bem como senhas de acesso a sistemas de gestão, de digitalização de documentos, dentre outros.<sup>117</sup>

Não pode, o responsável pelo sistema de controle interno, ser obstado do exercício da atividade de controle sob o argumento de que sigilosa a informação contida no documento. É inerente à atividade do Controlador o sigilo nas informações levantadas em razão de sua atividade.

Possui, pois, prerrogativas intrínsecas à sua função, podendo requisitar qualquer documento pelo qual tenha interesse, primando sempre pela eficiência do controle.<sup>118</sup>

Ressalta-se que, nesse sentido, relacionam-se algumas condições e garantias básicas para o pleno exercício das atividades de controle pelo responsável pelo sistema de controle interno:

---

<sup>115</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. *op. cit.*, p. 190.

<sup>116</sup> Idem, p. 190

<sup>117</sup> ibidem,, p. 190

<sup>118</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre. *op. cit.*, p. 191. Corroborando com o entendimento supra, veja-se a norma do artigo 5.º, inciso XII, da Constituição da República.

- a) Posicionamento adequado na organização;
- b) Autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração;
- c) Livre acesso a informações, documentos e dependências da organização;
- d) Liberdade para programar e executar os trabalhos;
- e) Liberdade para relatar os resultados dos trabalhos em interferências;
- f) Julgamento imparcial e sem tendenciosidade (Independência mental em relação ao controlado).<sup>119</sup>

Verifica-se que devem ser dadas condições e garantias ao responsável pelo Sistema de Controle Interno para que no último ano do mandato do Gestor Público ou Presidente do Órgão, exerça com independência e autonomia sua função, ficando vinculado a ela, quando possível, ao menos até a prestação de contas do ente controlado sob o qual detém responsabilidade solidária.

#### 4.3 QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DO AGENTE CONTROLADOR

Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock<sup>120</sup> afirmam que: em se tratando de administração de recursos públicos, todas as atividades profissionais desenvolvidas no âmbito de uma Prefeitura Municipal, incluindo suas fundações, autarquias e empresas públicas, revestem-se de extrema responsabilidade.

Contudo, as atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno possuem peculiaridades que exigem de quem as executa, além de conhecimento técnico adequado, uma conduta pessoal inquestionável, em especial dos técnicos que irão compor a Unidade de Coordenação do Controle Interno, dos representantes dos órgãos setoriais do sistema e, se for o caso, dos integrantes do órgão deliberativo colegiado.

Concentrando a discussão da questão do pessoal no órgão central do sistema, tem-se que o titular dessa unidade, assim como seus técnicos, no dia-a-dia de suas atividades, passam a ter acesso, como prerrogativa de suas funções, a toda e qualquer informação disponível na organização, em seus diversos níveis, necessitando dar às mesmas tratamento de absoluto sigilo.

Ao examinar as operações, por meio do processo de auditoria interna, esses técnicos exercem uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno do

<sup>119</sup> Idem, p. 191.

<sup>120</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 65.

Município, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passam a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles. Formação, conhecimento, domínio de metodologia e de técnicas de trabalho são fatores básicos para que seja possível a identificação de pontos de controle e de áreas cujos controles são ausentes, inadequados ou não são observados.<sup>121</sup>

Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhes apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e à legislação vigente, o que exige amplo conhecimento e atualização sobre a matéria, incluindo aspectos técnicos e legais.

Daí por que a necessidade de formação acadêmica e técnica compatível com esse nível de responsabilidade e que possibilite o bom desempenho da função, sobretudo por parte daquele que irá responder como titular da Unidade de Coordenação do Controle Interno, não se admitindo, para este, a ausência de formação em nível superior.<sup>122</sup>

Pode-se perguntar qual seria a especialização que melhor se adaptaria a esse cargo?

Do próprio conceito de controle interno, verifica-se que praticamente todas as áreas e atividades exercidas ao longo da organização são passíveis do exercício de controles e de verificação quanto à existência e eficácia desses controles. Assim, numa empresa de construção civil, por exemplo, a formação mais adequada para o titular da unidade central do sistema de Controle Interno talvez fosse de engenheiro civil. Numa rede de hotéis, possivelmente um administrador de empresas, numa organização financeira um economista, e assim por diante.<sup>123</sup>

Nas Prefeituras Municipais, onde coexistem todos os tipos de atividades e serviços, não há uma tendência marcante por determinado tipo de formação acadêmica para aquele que irá responder pela questão do controle interno em sua totalidade. Contudo, alguns fatores são determinantes para que seja delineado o perfil técnico desse profissional, a começar pela grande vinculação do tema controle interno com a legislação que rege as organizações públicas.

As exigências constitucionais e a parafernália de leis e de normas aplicáveis às Prefeituras Municipais, em especial com relação a questões de ordem orçamentária, contábil e financeira, têm

---

<sup>121</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 65.

<sup>122</sup> *Idem*, p. 66

<sup>123</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 66

direcionado a preocupação com relação aos correspondentes aspectos de controle interno, justamente aos profissionais que atuam com esses instrumentos. Por isso, na grande maioria dos Municípios de menor porte, o titular da unidade de Coordenação do Controle Interno provém dessas áreas.<sup>124</sup>

Esse profissional deverá, por iniciativa própria, aliar os conhecimentos sobre controle interno, auditoria etc., agindo como autodidata e mantendo-se atualizado.

Conforme já mencionado, o conhecimento técnico é apenas um dos componentes do perfil ideal para que esse técnico venha a exercer, de maneira eficaz, as atividades ora comentadas. O outro aspecto, de igual ou maior importância, diz respeito a sua conduta pessoal.

Nesse particular, esse superprofissional deve ter a capacidade de desempenhar seu trabalho com ética e dentro das normas que regem a matéria, mantendo absoluto sigilo sobre as constatações decorrentes de sua atividade e, sobretudo, agindo com total independência. Mesmo integrando a organização, a independência pressupõe a possibilidade e capacidade de agir de forma idêntica em qualquer área do Município, a despeito dos níveis de poder nela impregnados, incluindo, se for o caso, seu próprio superior hierárquico.<sup>125</sup>

Pode-se considerar que o técnico que possui independência mental em relação à área em que atua é aquele que exerce suas atividades de forma livre e objetiva, cujo julgamento é imparcial e sem tendenciosidade.

Além desses fatores que determinam o perfil ideal de conduta desses profissionais, devem ser considerados outros aspectos de sua vida pessoal, que podem interferir no desempenho da função, sendo lícito ao Município a inclusão de vedações na respectiva lei que irá dispor sobre o Sistema de Controle Interno do Município.

Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock lecionam que deve ser vedada, por exemplo, a indicação e a nomeação para o exercício de função ou cargo relacionado com o Sistema de Controle Interno, tanto no órgão central como nos órgãos setoriais do sistema, de pessoas que tenham sido nos últimos cinco anos:

---

<sup>124</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 66.

<sup>125</sup> CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. *op. cit.*, p. 67.

I – responsabilizadas por atos julgados irregulares, de forma definitiva, pelo Tribunal de Contas do Estado ou da União;

II – punidas, por decisão da qual não caiba recurso na esfera administrativa, em processo disciplinar, por ato lesivo ao patrimônio público, em qualquer esfera de governo;

III – condenadas em processo criminal por prática de crime contra o patrimônio e contra a administração pública, capitulados respectivamente nos títulos II e XI da parte Especial do Código Penal Brasileiro, na Lei n.º 7.492 de 16 de Junho de 1986, e na Lei n.º 8.429, de 2 de Junho de 1992, e demais legislação pertinente.<sup>126</sup>

Aconselha-se, também, a inclusão na referida lei municipal de capítulo que trate de vedações e garantias, que contenha artigo estabelecendo que, além dos impedimentos capitulados no estatuto dos servidores públicos municipais, seja vedado, aos servidores com função nas atividades de controle interno, exercerem: I – atividade político-partidária; II – patrocínio de causa contra a administração Municipal Direta ou Indireta.

A atividade de controle, quando relacionada à Administração Pública, compreende desde a compra de insumos para a merenda escolar até o controle das consultas médicas e medicamentos entregues aos munícipes, passando pelas obras municipais e pela regular execução de serviços contínuos.<sup>127</sup>

Sob a perspectiva de controle em que se avalia, também, a eficiência do gestor público na aplicação de seus recursos, fixa-se como importante arma a favor dos controles o controle por área de conhecimento.

Verifica-se que os órgãos de controle devem estar preparados com equipe técnica multidisciplinar para a realização de uma fiscalização efetiva, e não uma fiscalização distante dos objetivos precípuos da Instituição.

Entende-se que o princípio da qualificação adequada é de aplicação menos complicada em entes dotados de maiores recursos, que poderão deslocar um nutricionista, um advogado, um contador, um engenheiro, um médico, um economista, entre outros do seu quadro para que se juntem ao seu controle interno, e dentro dele possam contribuir com seus conhecimentos técnicos para um controle efetivo da Administração.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes ensina que:

---

<sup>126</sup> Idem, p. 67.

<sup>127</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *op. cit.*, p. 102.

A eficiência de um órgão de controle depende da qualidade dos seus recursos humanos. Se nas outras áreas esse fator é importante, no controle é fundamental, porque precisa sobretudo, da dedicação e motivação de seus agentes. O pecado capital de um agente de controle, depois da corrupção, é a omissão, e, como se sabe, ambos são de difícil verificação.<sup>128</sup>

Em entes desprovidos de recursos, existem casos em que não se encontra na estrutura da Administração sequer um contador. Nestes casos o controle deverá ser estabelecido de modo a atender o mínimo necessário para que se realize a atividade fiscalizatória, ou seja, deve ao menos ser estabelecida uma forma de controle orçamentário da atuação administrativa.<sup>129</sup>

Observa-se que o mínimo vital no caso de um controle interno seria ter à disposição um contador com experiência em contabilidade pública para que, no mínimo, haja um processo fiscalizatório sobre a destinação do orçamento e se respeite a Lei de Responsabilidade Fiscal.

---

<sup>128</sup> FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *op. cit.*, p. 44.

<sup>129</sup> CASTRO, Rodrigo Pironte Aguirre de. *op. cit.*, p. 103.

## 5. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Nas palavras de Rodrigo Pironte Aguirre de Castro<sup>130</sup> a implantação do Sistema de Controle Interno e a obrigação de sua observância obedecem a determinados pressupostos de ordem jurídica que acabam por vincular a criação de um complexo de controle que permita a fiscalização constante do arcabouço que envolve desde a arrecadação até a destinação dos recursos públicos.

O conjunto de normas orientadoras das necessidades de adoção de sistemas de controle interno constitui pressuposto essencial para a formação de mecanismos de controle interligados que possibilitem uma maior segurança e eficiência na gestão da coisa pública.

Não bastasse a exigência legal de criação de um sistema de controle interno pelos entes públicos e privados, gestores de recursos públicos, a conformação desse sistema também é consubstanciada por decisões e orientações dos Tribunais de Contas, controladoria Geral da União e outros entes fiscalizadores da gestão pública o que, por certo, estabelece um pressuposto intersetorial (noção colaborativa) de implantação do sistema.<sup>131</sup>

São, portanto, pressupostos de implantação do sistema de controle interno os aspectos jurídicos e fundamentos legais desse sistema e a sua integração com entes responsáveis pelo controle por meio de uma relação de colaboração, mormente em relação às determinações dos Tribunais de Contas.

---

<sup>130</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre de. *op. cit.*, p. 160

<sup>131</sup> Idem, p. 161.



## 5.1 A IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

“A sociedade tem Direito de pedir a todo agente público a prestação de contas de sua administração”.<sup>132</sup>

Ao se tratar de Administração Pública, invocação do artigo 15 da Declaração dos direitos do Homem e do Cidadão tem sentido emblemático, porque se insere na fase moderna da organização política do Estado em forma de república, inaugurada com a Revolução Francesa.<sup>133</sup>

O dever de prestar contas, de todos quantos administrem bens públicos em nome dos demais cidadãos, decorre do princípio republicano (de *res publicae*), predominante em nossa Carta Maior.<sup>134</sup>

Para que possam prestar contas sem receios, os administradores devem estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração. Devem, igualmente, prover os meios para que a sociedade faça o acompanhamento da gestão e a tomada de contas, quando necessário, através dos meios institucionais.

Designa-se, então, a Ação de Controle a todo o complexo de atividades relacionadas com o acompanhamento dos atos e fatos da administração, organizada para assegurar sucesso na realização de seus fins.

Para melhor entender e situar a importância da função de controle, torna-se necessário fazer uma digressão conceitual e lembrar os fundamentos que orientam a atividade administrativa. A Administração de uma entidade deve estar estruturada e organizada de acordo com princípios científicos aplicáveis às funções básicas que a compõem, para melhor realizar os seus planos e alcançar os objetivos que constituem a razão da sua existência.

---

<sup>132</sup> Artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão-1789.

<sup>133</sup> REMYRECH, Ruy e CÔGO, José Vacir. **Controle Interno na Administração Pública**: Disponível em <[www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=\\_content&task=view=97&Itemid=42](http://www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=_content&task=view=97&Itemid=42)>. Acesso em 12-02-2008 às 7h..

<sup>134</sup> Idem.

Segundo Frederick Taylor e Henry Fayol a Administração deve atender, particularmente, aos princípios de Organização, Planejamento, Comando e Controle.<sup>135</sup> O Controle constitui um dos princípios basilares da Administração, de tal forma que a inexistência dessa função ou as deficiências que apresentar têm reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nas demais funções (Organização, Planejamento e Comando), decretando, invariavelmente, a frustração parcial ou total dos seus objetivos.<sup>136</sup>

## 5.2 ASPECTOS LEGAIS

Nas palavras de Milton Mendes Botelho<sup>137</sup>, aspectos legais indica que todos os atos do Sistema de Controle Interno devem estar fundamentados e amparados pelo princípio da Legalidade, que condiciona toda e qualquer conduta da Administração Pública.

Isso significa que os atos do Controle Interno não podem ser expedidos aleatoriamente, ou seja, há regras básicas que devem ser observadas, especialmente os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, conforme disposto no *caput* do art. 37 da Carta Magna.

Nas palavras de Rodrigo Pironti Aguirre de Castro<sup>138</sup>, o tema do controle, em sentido amplo, é recorrente nos estudos de direito administrativo e há muito é desenvolvido pela doutrina e jurisprudência em virtude da necessidade constante de atualização face à evolução da sociedade.

É decorrência dessa crescente transformação e atualização social a incessante busca por um modelo ideal de controle, que conjugue participação social e moralização da atuação administrativa.

Na lição de Guerra:

Trata-se de tema em voga no universo jurídico brasileiro, principalmente em face dos cada dia mais elevados níveis de corrupção e improbidade administrativa. Certo é que se vem buscando alcançar o máximo de proteção ao patrimônio público, ao dinheiro do povo, de maneira concomitante, mediante a utilização de mecanismos desenvolvidos para o combate a

<sup>135</sup> REMYRECH, Ruy e CÔGO, José Vacir. *op. cit.* **Controle Interno na Administração Pública**: Disponível em <[www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=\\_content&task=view=97&Itemid=42](http://www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=_content&task=view=97&Itemid=42)>. Acesso em 12-02-2008.

<sup>136</sup> Idem.

<sup>137</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 68.

<sup>138</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *op. cit.*, p. 161.

malversação dos recursos, observados os princípios norteadores da Administração, tratando-se tais sujeições de fundamento do regime de soberania popular.<sup>139</sup>

Diante desta preocupação deflui a importância do tema do sistema de controle interno, que, como bem exposto pela interpretação da Constituição da República de 1988, deve ser conformado, institucionalizado e operacionalizado pelos entes gestores de recursos públicos, sejam esses integrantes da Administração Pública direta ou indireta.

### 5.3 O CONTROLE INTERNO E A LEI FEDERAL 4.320/64

Embora a Constituição da República de 1988 tenha se preocupado com a implantação e efetivação prática de um sistema de controle interno na Administração Pública, o tema, como já mencionado, mereceu destaque nos textos legais anteriores à constituição, mormente no que tange à Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964.<sup>140</sup>

A Lei supramencionada inovou quando, já na década de 60, introduzira no ordenamento jurídico as expressões controle externo e interno, especificamente nos seus artigos 75 a 80, propondo-lhes as respectivas atribuições, porém, sem delimitar qualquer vínculo entre eles.<sup>141</sup> Dentre esses artigos destacam-se os seguintes:

**Art. 75.** O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

**Art. 77.** A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

§ único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.<sup>142</sup>

O art. 76 da Lei Federal 4.320/64 especifica de forma clara as atribuições do Controle Interno, mas sempre fica alguma dúvida quanto a extensão das suas ações, como é o caso dos

<sup>139</sup> GUERRA, Evandro Martins. *op. cit.*, p. 256.

<sup>140</sup> CASTRO, Rodrigo Peronti Aguirre de. *op. cit.*, p. 161.

<sup>141</sup> GUERRA, Evandro Martins. *op. cit.*, p. 257.

<sup>142</sup> Lei 4.320/64.

Municípios com menos de 50 mil habitantes. Uma das dúvidas é se o Sistema do Controle Interno do Executivo pode abranger os atos do Poder Legislativo Municipal.<sup>143</sup>

A resposta afirmativa está inserida no art. 74 da Constituição Federal, quando afirma que todos os poderes manterão, de forma integrada, o Sistema de Controle Interno, mesmo que cada Poder possua seu próprio Sistema de Controle, mas a integração destes sistemas é responsabilidade do poder Executivo, por isso lhe compete elaborar a cada final de exercício financeiro a prestação de contas consolidada, não eximindo os demais Poderes de elaborarem suas respectivas contas acompanhadas do relatório anual do Sistema de Controle Interno.<sup>144</sup>

Deverá o Executivo Municipal requisitar mensalmente do Poder Legislativo os demonstrativos contábeis, para que possa consolidar em seu balanço os débitos e créditos e os saldos, assim como os demonstrativos da receita orçada com a realizada, demonstrativos da despesa autorizada com a realizada, demonstrativo de pagamentos evidenciando os restos a pagar, demonstrativos de gastos com pessoal e demais demonstrativos que se fizerem necessários.<sup>145</sup>

A falta dessas informações impedirá a publicação bimestral da execução orçamentária, a publicação quadrimestral dos gastos com pessoal e, por fim, a elaboração do relatório de gestão fiscal.<sup>146</sup>

Observa-se que, nesse sentido, uma das formas encontradas para delimitar o conceito de controle interno foi o estabelecimento pelo legislador ordinário no artigo 75 da lei n.º 4.320/64, do exercício do controle de execução orçamentária, que compreendia:

- a) A verificação da legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- b) O vínculo e a fidelidade funcional (comprometimento) dos servidores da Administração responsável por bens ou recursos públicos;
- c) Cumprimento efetivo dos cronogramas e programas financeiros e de execução de obras ou serviços.<sup>147</sup>

---

<sup>143</sup> BOTELHO, Milton Mendes. *op. cit.*, p. 39.

<sup>144</sup> *Idem*, p. 39

<sup>145</sup> *ibidem*, p. 39

<sup>146</sup> *Idem*, p. 39

<sup>147</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *op. cit.*, p. 162-3.

Vinculou-se o exercício deste controle nas mãos do poder Executivo, sinalizando um ideal fiscalizador nas atividades executivas do Estado, sem prejuízo dos entes de controle externo responsáveis constitucionalmente pelo controle dos bens e recursos públicos.

#### 5.4 CONTROLE INTERNO, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL 101/2000

De acordo com Rodrigo Pironti Aguirre de Castro<sup>148</sup> a “Constituição de 1967”, por sua vez, dotou de força constitucional o conceito de controle interno, estabelecendo em seu artigo 71, inciso I, que o controle interno possuía como uma de suas atribuições fundamentais propiciar a máxima eficácia do controle externo.

Porém, foi com a promulgação da Constituição de 1988 que o Sistema de Controle Interno ganhou *status* relevante no conjunto normativo do texto constitucional.

O Sistema de Controle Interno passou então a corresponder ao controle que compreendia a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, relativamente à legalidade, legitimidade e economicidade, tanto na Administração direta ou indireta, por força dos artigos 31, 70 e 74 do texto constitucional, conforme abaixo se apresenta:

**Art. 31.** A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

**Art. 70.** A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

**Art. 74.** Os Poderes Legislativo, Executivo e judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

---

<sup>148</sup> Idem, p. 163.

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1.º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária;

§ 2º. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.<sup>149</sup>

Para, além disso, o artigo 31 da Constituição da República evidencia a imperatividade do controle interno no âmbito municipal, fazendo espraiar o entendimento de sua aplicação em todas as esferas de poder.

A responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle interno é estampada na regra do parágrafo primeiro do artigo 74, quando versa que serão solidariamente responsáveis os servidores com a incumbência de controle interno ao tomarem conhecimento de determinada irregularidade ou ilegalidade e deixarem de comunicá-las ao Tribunal de Contas.

No parágrafo segundo, por sua vez, a Constituição não traz especificamente uma regra de controle interno, mas sim uma regra de controle *lato sensu* (que decorre do próprio direito de petição), quando versa que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possui legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas. Note-se, porém, que o controle interno pode ser meio para efetivação da denúncia, caso alguns dos legitimados anteriormente elencados resolvam por bem fazer a denúncia perante o próprio órgão de controle administrativo (*interna corporis*).

Neste aspecto, não gera dúvida – como outrora poderia se imaginar, mormente com as determinações da Lei n.º 4.320/64 – a obrigatoriedade da adoção pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) de um sistema integrado de controle interno.

O controle interno deve ser implantado, como decorrência de uma interpretação sistemática do texto constitucional, no Poder Executivo – tanto em sua administração direta como na indireta –, no Poder Legislativo, no Poder Judiciário e, ainda, no Ministério Público e Tribunais de Contas, todos no âmbito Federal, Estadual e Municipal.

<sup>149</sup> Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988.

Perpassada a análise constitucional do sistema de controle interno, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000 – que se preocupou em estabelecer regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, mormente no que tange à legalidade e transparência no trato das finanças públicas, o Sistema de Controle Interno restou fortalecido, conforme se denota do texto da Lei de Responsabilidade Fiscal descrito a seguir:

**Art. 59.** O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada poder e do ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de gestão Fiscal, assinado pelo:

§ único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.<sup>150</sup>

Uma das principais inovações trazidas pela Lei Complementar n.º 101/2000 é a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado<sup>151</sup>, vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas.

Nesse passo, sendo obrigatória também a assinatura dos relatórios pelo chefe de cada Poder<sup>152</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal coloca o responsável pelo controle como responsável solidário das obrigações e informações prestadas no documento de gestão fiscal.

A Lei n.º 101/2000, por delegação, repassa aos Sistemas de Controle Interno de cada Poder a verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal por ela previstas, mormente no tocante;

<sup>150</sup> CRUZ, Flávio da (*et al*). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 89.

<sup>151</sup> Vide artigo 54, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>152</sup> Vide artigo 54 da LRF

- a) Ao cumprimento das metas estampadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- b) Aos limites e condições para que seja viável assumir obrigações de operações de crédito e inscrições em restos a pagar;
- c) Fiscalização do limite de gastos totais referentes à despesa com pessoal e providências de controle deste limite;
- d) Verificação das medidas adotadas para restabelecer os montantes da dívida consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- e) Controle das restrições constitucionais e legais de gestão fiscal no tocante aos recursos advindos da alienação de ativos; e
- f) O controle do cumprimento dos gastos totais dos legislativos municipais.<sup>153</sup>

Nota-se, portanto, que os pressupostos de ordem jurídica, ou seja, a obrigatoriedade legal da implantação do controle e os fundamentos desta implantação são de fundamental importância para o entendimento da necessidade e adoção imediata em todos os poderes e esferas de governo de um Sistema de Controle Interno adequado.

Além disso, é por meio do pressuposto normativo que se estabelecem as regras de conduta na implantação do sistema, bem como sua formatação estrutural, com vistas ao atingimento dos fundamentos legais que balizam o controle.<sup>154</sup>

A Lei de Responsabilidade Fiscal não revoga a Lei 4.320/64. Os objetivos das duas normas são distintos, como passa-se a comparar:

- a) A Lei 4.320/64 estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços;
- b) A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal.
- c) A Constituição Federal deu à Lei 4.320/64 o *status* de Lei Complementar. Dessa forma, existindo algum dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas, prevalece a vontade da lei mais recente.

Um exemplo concreto verifica-se a partir de algumas alterações sofridas pela Lei 4.320/64, quais sejam:

- a) Conceito de Dívida fundada;
- b) Conceito de empresa estatal dependente;
- c) Conceito de operações de crédito.

<sup>153</sup> Vide artigo 59 da LRF

<sup>154</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *op. cit.*, p. 163-167



A Lei de responsabilidade fiscal atribuiu à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, as informações contábeis passarão a interessar não apenas à administração pública e aos seus gestores, mas, também, a sociedade torna-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, mediante os instrumentos que a Lei de Responsabilidade Fiscal incorpora para esta finalidade.<sup>155</sup>

Depreende-se, das colocações acima, que em relação aos objetivos do sistema de controle interno, o revestimento de arcabouço jurídico capaz de conferir-lhe legitimidade e autenticidade em sua função institucional.

## 5.5 CONTROLE INTERNO, A LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL/RO 154/96 E A INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 007/TCER

O Sistema de Controle Interno implantado nos Municípios do Estado de Rondônia encontra-se previsto nos artigos 46 a 49 – da Lei Complementar n.º 154/1996/RO em obediência ao Art. 74 e incisos da Constituição da República, o artigo 46 reproduz as disposições do Artigo 74 e incisos da Constituição Federal anteriormente já citado, os artigos seguintes traduzem de forma pormenorizada as funções e atribuições deste instituto, *in verbis*:

**Artigo. 47** – No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I – realizar auditorias, nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;

II – alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomadas de contas especiais, sempre que houver conhecimento de qualquer das ocorrências no “caput” do art. 8.º, desta Lei Complementar.

**Artigo 48** – Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1.º Na comunicação ao Tribunal de contas o dirigente do órgão competente indicará as providências adotadas para evitar ocorrências semelhantes;

§ 2.º - Verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei Complementar.

<sup>155</sup> NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar 101/2000**: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. Brasília: ESAF, 2002.

**Art. 49** – O Secretário de Estado supervisor da área, o Prefeito ou a autoridade de nível hierárquico equivalente emitirá, sobre as contas e o parecer de controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas <sup>156</sup>

Posteriormente à criação e implantação do Sistema de Controle Interno são evidenciadas de forma mais consistente com a edição da Instrução Normativa n.º 007/TCER-2002, que “Dispõe sobre a instalação de sistema de Controle Interno no âmbito Estadual e Municipal, para dar cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, c/c o artigo 59 e incisos da Lei Complementar n.º 101/2.000” (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Observa-se que dentre as previsões definidas e normatizadas por todo arcabouço jurídico vem a Instrução 007/2002/TCER, objetivando dar fiel cumprimento aos preceitos legais, determinando, finalmente, a instalação deste Sistema de Controle, para junto ao Tribunal de Contas assumirem sua função institucional conforme se vê nos artigos descritos a seguir:

**Artigo 1.º** - O Controle Externo exercido pelo tribunal de contas do Estado de Rondônia, será executado com o apoio dos sistemas de controle interno implantados nos poderes legislativo, Executivo, Judiciário e no Ministério Público, em conformidade com a legislação pertinente e as normas da presente Instrução Normativa.

**Artigo 2.º** - Compete ao Controle Interno, nos termos do artigo 51, da Constituição do Estado de Rondônia, as seguintes atribuições:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e Municípios;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual e municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o Controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado e dos Municípios;
- IV – apoiar o Controle externo no exercício de sua missão institucional.

**Artigo 3.º** - Compete ao Controle Interno, além de outras atribuições definidas por ato próprio de cada Poder ou Órgão, a fiscalização e o acompanhamento das metas do Orçamento anual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, com ênfase nos seguintes aspectos:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23, da Lei complementar n.º 101/2.000;
- IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, da lei Complementar n.º 101/2.000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da lei Complementar n.º 101/2.000;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos Legislativos Municipais, quando houver.

**Artigo 5.º** - Aos membros do Controle interno deverão ser asseguradas as condições de independência para o exercício de seu mister.

<sup>156</sup> Lei. Complementar Estadual n.º 154/1996/RO. Disponível no site <www.tce.ro.gov.br>.

Parágrafo único – Lei ordinária municipal disporá sobre a composição, organização e outras atribuições dos Órgãos de controle Interno.<sup>157</sup>

A Constituição Federal de 1988, e demais legislações pertinentes ao Sistema de Controle Interno implementam a base legal na instalação deste instituto que tem como principal característica , apoiar, orientar o gestor público na consecução dos fins a que se destina a administração pública, qual seja, voltar-se aos interesses do cidadão, ao tempo que orienta, também fiscaliza e assim é possível os recursos alcançarem a destinação almejada.

---

<sup>157</sup> Instrução Normativa n.º 007/TCER-2002. Disponível no site <[www.tce.ro.gov.br](http://www.tce.ro.gov.br)>.

## CONCLUSÃO

Somente com a efetivação de controles voltados para a concretização da ética e da justiça social é que se poderá garantir a forma de Estado desejado pela sociedade. Sendo preciso, então, que se repense a Administração Pública para que essa se aproxime mais do cidadão, o que requer a atuação vocacionada dos órgãos de controle interno visando à concretização dos direitos e garantias fundamentais, os quais derivam do valor maior que rege as relações humanas: a dignidade da pessoa humana.

No modelo de Estado almejado, perseguido pela sociedade, torna-se indispensável que os funcionários e gestores públicos assumam papel preponderante, passando a ser vistos também como recursos, uma vez que o capital humano é fator determinante na qualidade e desempenho das funções públicas.

Na essência de sua missão institucional o Sistema de Controle Interno tem como principal missão assessorar e orientar o gestor do município onde foi implantado, visando a alcançar as metas de gestão fiscal em consonância com as previsões legais. Não deve ser visto como algo que inibe as ações de governo, mas atue junto a ele, com orientações e sugestões, procurando, dentro de suas possibilidades e atribuições, os melhores resultados e caminhos a serem seguidos pelo gestor dos recursos públicos, primando por uma administração eficaz e eficiente com a devida transparência e fiel cumprimento dos programas e metas de governo.

Para a eficiente e efetiva atuação do Sistema de Controle, a coordenação e/ou equipe não há que ser composta necessariamente por superprofissionais inteirados de todos os assuntos atinentes à administração do órgão em que atuam, mas, é necessário que sejam livres e independentes no exercício de suas atribuições, trabalhando em sintonia e harmonia com os demais setores, atingindo, assim, as metas e razão de ser, parte fundamental da gestão pública.

Da dinâmica do sistema de controle interno percebe-se que o mesmo, ao contrário do que se possa pensar, nasceu com a intenção de auxiliar na busca de bons resultados visando ao modelo ideal de administração, e não pairar na idéia de entrave às ações governamentais que se deflui da interpretação equivocada acerca do estabelecido pela letra da lei maior, na verdade se trata de um organismo criado para assessoramento, não havendo razão para temê-lo.

É imprescindível que o sistema de controle interno atue eficazmente, não se constituindo em mero espectador de fatos consumados, pois, toda vez que o controle falha, a sociedade perde. Sua atuação eficaz é que pode restabelecer a credibilidade nas ações do Poder Público, devendo incidir permanentemente, e não eventualmente sobre todas as atividades governamentais.

O sistema de controle interno tem como principal finalidade verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral, não devendo por esse fato ser temido, pois de acordo com os tipos de controle interno estudados, com destaque ao controle prévio ou preventivo, que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para a sua eficácia; o controle concomitante ou sucessivo que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, bem como o subsequente ou corretivo que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.

Estes elementos postos a favor do gestor público por meio do Sistema de Controle Interno são capazes de afastar todo receio ou dúvida que paire sobre sua autenticidade e eficácia, o qual procura a resolução de problemas, pois, não visa a criar entraves ou embaraço ao bom andamento das atividades administrativas, mas sim, que estas estejam de acordo com as normas de controle e gestão fiscal.

E, por fim, no destaque à legislação pertinente ao sistema de controle interno encontraram-se as bases fundamentais para o fiel exercício desta salutar função que aos poucos vem ocupando espaço significativo dentro da Administração Pública Municipal.

Não são necessárias novas leis ou novos instrumentos para o efetivo exercício da função de Controle da Administração Pública, faz-se apenas necessário que os instrumentos existentes sejam exercitados adequadamente, tornando-se eficazes, e o sistema de controle interno não deve ser temido, mas sim visto como um parceiro do administrador, auxiliando no sentido de fazer com que

a Administração Pública alcance seus objetivos e metas de acordo com a lei de responsabilidade fiscal e demais determinações legais e constitucionais.

## REFERÊNCIAS

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: **Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988**, com as alterações adotadas pelas emendas Constitucionais n.ºs 1/92 a 52/2006 e pelas emendas Constitucionais de Revisão n.ºs. 1 a 6/94. – Brasília: Senado Federal, subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CITADINI, Antonio Roque. **O controle interno da administração pública**. São Paulo: Max Limond, 1995.

CRUZ, Flávio da, GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento como os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da (*et al*). **Comentários à lei n.º 4.320**. São Paulo: Atlas, 1999.

CRUZ, Flávio da, VICCARI JUNIOR, Adauto (*et al*). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Francisco; LUFT, Celso Pedro; GUIMARÃES E. Marques. **Dicionário brasileiro globo**. 47. ed..São Paulo: Globo, 1997.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: fórum, 2005.

FERREIRA, Luis Pinto. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1974.

GETTEL, Raymund. **História das políticas públicas**. Alba: 1941.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime constitucional do tribunal de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MARTINS, Osmar Scarparo. Sistema de controle interno. **Revista do Tribunal de contas do Estado do RS** 7/11/41-44, Porto Alegre, dez. 1989.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967** – Com a Emenda 1, de 1969. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MOREIRA, João Batista Gomes. **Direito administrativo: da rigidez autoritária a flexibilidade democrática**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo e DEBUS, Ilvo. **Lei complementar 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: ESAF, 2002.

REMYRECH, Ruy e CÔGO, José Vacir. **Controle Interno na Administração Pública**: Disponível <http://www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=content&task=view=97&temid>> Acesso em 12.02.2008 às 07h.



ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1994.

## OBRAS CONSULTADAS

MACHADO, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CHIMENTI, Ricardo Cunha (*et al*). **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO JUNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 26 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1995.

PAZZAGLINE FILHO, Marino. **Improbidade administrativa**: aspectos jurídicos da defesa do patrimônio público. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

## SITES CONSULTADOS

<[www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=\\_content&task=view=97&Itemid=42](http://www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=_content&task=view=97&Itemid=42)>

<[www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=\\_content&task=view=97&Itemid=42](http://www.jacutinga.mg.gov.br/index2php?option=_content&task=view=97&Itemid=42)>

<[www.tce.ro.gov.br](http://www.tce.ro.gov.br)>

[http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants),

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Portal:Administra%C3%A7%C3%A3o>,